

STRUKTURELLE ENDRINGER ETTER OECD RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISING



Universitetet i Oslo
Det juridiske fakultet

Kandidatnummer: 606
Leveringsfrist: 25.04.2012

Til sammen 17982 ord

22.04.2012

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>6</u>
1.1	Bakgrunn for temavalg; aktualitet og relevans	6
1.2	Presisering av problemstilling og avgrensninger	7
1.2.1	Problemstilling	7
1.2.2	Avgrensninger	8
1.3	Den videre fremstillingen	8
1.4	Terminologi og begrepsbruk	9
<u>2</u>	<u>ARMLENGDEPRINSIPPET OG FORHOLDET TIL NORSK INTERN RETT</u>	<u>10</u>
2.1	Armlengdeprinsippet	10
2.1.1	Den kontrollerte transaksjon og krav til sammenlignbarhet	10
2.1.2	Armlengdeprinsippet som internasjonal standard	11
2.1.3	Den autoritative formulering	12
2.2	Skatteloven § 13-1	12
2.3	OECDs Mønsteravtale	14
2.3.1	Den folkerettslige implementeringen i norsk rett	14
2.3.2	Artikkel 9 (1)	14
2.3.2.1	Vilkår for anvendelse av artikkel 9 (1)	15
2.3.2.2	«Conditions»	15
2.4	OECDs kommentarer	15
2.5	OECDs Retningslinjer	16
2.5.1	Retningslinjenes innhold og relevans	16
2.5.2	Henvisningen i skatteloven 13-1 (4)	17
<u>3</u>	<u>HOVEDREGEL OM SKATTYTERS VALG AV STRUKTUR</u>	<u>19</u>
3.1	Skattyters struktur skal som hovedregel respekteres i norsk intern rett	19

3.1.1	Hensyn som begrunner hovedregelen	19
3.1.2	Behovet for et alternativt regelsett; forholdet mellom gjennomskjæring og annen restrukturering av avtalegrunnlaget	21
3.1.2.1	Norsk rett	21
3.1.2.2	Strukturelle endringer etter OECDs Retningslinjer og forholdet til det norske systemet	22
3.2	Som-strukturert prinsippet	23
3.2.1	Hensyn bak som-strukturert prinsippet	23
4	<u>UNNTAKET VEDRØRENDE DEN ØKONOMISKE SUBSTANS</u>	26
4.1	Det økonomiske substansunntaket	26
4.1.1	Tolkningsversjoner av «mangel på økonomisk substans»	27
4.1.2	Ordlydens rekkevidde og årsakssammenheng	29
4.2	Tynn kapitalisering	31
4.3	Utleie av personell	34
4.3.1	Secondment arrangements	34
4.3.2	Restrukturering fra utleieavtale til tjenesteavtale	35
5	<u>UNNTAKET VEDRØRENDE TRANSAKSJONENS KOMMERSIELLE RASJONALITET</u>	38
5.1	Det kommersielle rasjonalitetsunntaket	38
5.1.1	Anvendelse og rekkevidde	38
5.1.2	Kommersiell rasjonalitet	40
5.1.2.1	RTA-standarden (realistisk tilgjengelige alternativer)	42
5.1.2.2	Tilgjengelige alternativer	43
5.1.2.3	Alternativet må være klart mer attraktivt	43
5.2	Irrasjonalitet mellom uavhengige parter	44
5.3	Prishindringsvilkåret	45
5.3.1	Vilkårets ordlyd og bakgrunn	45
5.3.2	Vilkårets rekkevidde	46
5.3.2.1	Skattyters intensjon og avvikets størrelse	46
5.3.2.2	Årsakssammenheng og vurderingstema	47

5.4	Proporsjonalitet	48
5.5	Tilfeller som kan tenkes rammet av unntaket	48
5.5.1	Retningslinjenes eksempel	48
5.5.2	Irrasjonelle verdivurderinger på grunn av usikkerhet	49
5.5.3	Fradrag for unødvendige kostnader	50
5.5.4	Fradrag og overprøvelse i intern norsk rett	51
5.5.5	Cytec-dommen	53
5.5.5.1	Faktum og relevans	53
5.5.5.2	Partenes anførsler	54
5.5.5.3	Lagmannsrettens merknader	55
5.5.5.4	Det kommersielle rasjonalitetsunntaket anvendt på Cytecs tilfelle	56
5.6	Fornebodommens standard	57
5.6.1	Faktum og relevans	57
5.6.2	Interessefellesskap	58
5.6.3	Prishindring	58
5.7	Telecomputingdommen	59
5.7.1	Faktum og relevans	59
5.7.2	Tolkning av førstvoterendes utsagn	60
5.7.3	Retningslinjenes unntak anvendes på forholdet	61
5.7.3.1	Det økonomiske substansunntaket	61
5.7.3.2	Det kommersielle rasjonalitetsunntaket	62
6	<u>KONSEKVENSER AV STRUKTURELLE ENDRINGER</u>	64
6.1	Erstatning av fastsatte vilkår til markedsvilkår; hva en strukturell endring innebærer	64
6.2	Etterfølgende prisjustering og sekundære justeringer	65
6.3	Korresponderende retting	66
7	<u>FORHOLDET TIL GJENNOMSKJÆRINGSREGELEN</u>	69
7.1	Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i norsk rett	69
7.2	GAARs og OECDs materiale	70
7.2.1	Armlengdeprinsippet	70

7.2.2	Kommentarene og Mønsteravtalen artikkel 9	71
7.2.3	Som-strukturert prinsippet	72
7.2.4	Korresponderende retting	72
8	<u>AVSLUTTENDE KOMMENTARER</u>	73
8.1	Vurdering og sammenfatning	73
9	<u>LITTERATURLISTE</u>	74
9.1	Juridisk litteratur	74
9.1.1	Bøker	74
9.1.2	Artikler	75
9.2	Rettsavgjørelser	75
9.3	Lover	76
9.4	Forarbeider	76
9.5	Skatteavtaler	76
9.6	Internasjonale kilder	76

1 Innledning

1.1 Bakgrunn for temavalg; aktualitet og relevans

Armlengdeprinsippet og problemstillinger tilknyttet internprising er svært sentrale og aktuelle emner både i internasjonal og nasjonal skatterett. Internprising har blitt et satsningsområde for ligningsmyndighetene, særlig hos Sentralskattekontoret for storbedrifter.¹ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) har også lenge hatt fokus på internprising, og har i den forbindelse publisert retningslinjer vedrørende utarbeidelse og beregning av korrekt internpris.² Internasjonale retningslinjer på området kan hindre økonomisk dobbeltbeskatning dersom det finnes en konsensus for hvordan internprisingsspørsmål skal eller bør løses.

Det er antatt at 60 % av all verdenshandel skjer mellom selskaper som er beslektet med hverandre,³ og mange staters ulike skattesatser og fradragsregler kan gi incentiver til en prissetting og inntektsallokering som avviker fra hva uavhengige selskaper ville ha valgt. Etterhvert som handel og næringsliv i Norge blir mer internasjonalt orientert, øker behovet for å kontrollere priser fastsatt konsernselskaper imellom. Dette gjøres for å beskytte det nasjonale skattefundamentet ved å sikre en korrekt inntektsallokering mellom avtalepartene og dermed korrekt skattegrunnlag til staten.

Problemstillinger i internprising behandler i stor grad inntektsallokeringen innad i konsernselskaper som opererer på tvers av landegrensene. For å kunne drive effektiv kontroll med prising av varer og tjenester, er det avgjørende at statene har avtaler som regulerer den skatterettslige behandlingen av inntekten og hvordan denne skal fordeles mellom skattejurisdiksjonene. Til dette formål benytter svært mange stater OECDs Mønsteravtale, som skal hindre skatteomgåelse og regulere beskatningsrett mellom

¹ Olsen og Magnussen (2010) s. 56.

² Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (1995 og 2010).

³ Ot. Prp. Nr. 62. (2006-2007) s. 5.

statene. I 2008 hadde Norge inngått avtaler med 85 stater.⁴ Armlengdeprinsippet slik det er nedfelt i OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (1) er visstnok representert i samtlige av Norges skatteavtaler.⁵ Dette bidrar til at problemstillinger tilknyttet armlengdeprinsippet er sentrale og relevante for norske rettsanvendere.

Armlengdeprinsippets kjerne er at transaksjoner mellom nærstående parter bør baseres på markedspris- og vilkår, slik uavhengige parter ville ha strukturert transaksjonen under tilsvarende forhold.⁶ I intern norsk rett er armlengdeprinsippet knesatt i skatteloven § 13-1,⁷ og ved lovendring i 2007 fikk bestemmelsen tilføyd 4. ledd som gir OECDs Retningslinjer en mer fremhevet status i norsk rett.

1.2 Presisering av problemstilling og avgrensninger

1.2.1 Problemstilling

Internprising handler i stor grad om vilkår og metoder for å finne fram til armlengdes pris mellom to nærstående foretak. Oppgaven fokuserer på i hvilken grad OECDs Retningslinjer kan brukes til å endre partenes kontraktsvilkår, såkalte strukturelle endringer, i motsetning til en «ren» prisjustering. Dersom strukturelle endringer foretas vil det imidlertid også få konsekvenser for den endelige skattepliktige inntekten, fordi internprisingen skjer på bakgrunn av den restrukturerte transaksjonen.

At armlengdeprinsippet kan brukes til å fastsette en bestemt pris mellom avtalepartene, er godt kjent i den internasjonale skatteretten. I intern rett anvendes skatteloven § 13-1 til skjønnsfastsetting av inntekt ved interessefellesskap. Oppgavens tema er i hvilken grad ligningsmyndighetene kan benytte armlengdeprinsippet og OECDs Retningslinjer til å endre andre aspekter ved avtalen og den kontrollerte transaksjonen. Oppgaven vil ta for seg vilkår for eventuelle strukturelle endringer, samt belyse rekkevidden av

⁴ Zimmer (2009) s. 56.

⁵ Zimmer (2009) s. 148.

⁶ Bjerke (1997) s. 59.

⁷ Lov av 26. mars 1999 nr 14.

reglene og rettsvirkninger. Videre vil forholdet til den ulovfestede gjennomskjæringsregelen behandles.

1.2.2 Avgrensninger

Oppgavens hovedtema er ligningsmyndighetenes mulighet til å foreta endringer av avtalevilkår og andre strukturelle endringer etter OECDs Retningslinjer, og ikke selve prisjusteringen. Dette innebærer at en rekke svært sentrale emner innenfor internprising *som sådan* ikke vil bli behandlet, som for eksempel fastsetting av internpriser og vilkårene for prisjustering. Disse emnene er valgt bort i hovedsak på grunn av en avledet relevans for oppgavens kjerneområde og et av de viktigste emnene som bortfaller er internprisingsmetodene. Metodene er hjelpemidler til å finne fram til korrekt pris, og kan ikke brukes til å foreta strukturelle justeringer.⁸ Det avgrenses derfor mot videre behandling av internprisingsmetodene, samt opplysnings- og dokumentasjonsplikten.

1.3 Den videre fremstillingen

I det følgende vil det først redegjøres for hvordan grunnleggende begreper og kilder vil brukes i oppgaven, deretter vil armlengdeprinsippet og dets forhold til intern norsk rett gjennomgå. Her vil armlengdeprinsippet begrunnelse og kilder belyses nærmere.

Deretter følger oppgavens hoveddel, som innledes med hovedregelen for hvordan skattyters struktur skal behandles både etter OECDs materiale og norsk intern rett. Derne vil kjernen i oppgavens problemstilling belyses gjennom unntakene oppstilt i OECDs Retningslinjer. Unntakene vil bli analysert og rekkevidden vil fastslås nærmere på bakgrunn av eksempler, etterfulgt av en redegjørelse for de skatterettslige konsekvensene av strukturelle endringer.

⁸ Bullen (2010) s. 313.

Forholdet mellom den norske gjennomskjæringsregelen og andre omgåelsesregler (såkalte GAARs) behandles som siste hovedpunkt, før en vurdering av reglene og unntakene som blir oppstilt i oppgaven.

1.4 Terminologi og begrepsbruk

Oppgavens fokus vil i stor grad være rettet mot OECDs Retningslinjer og deres betydning for norsk rett, slik de er vedtatt av OECD 22. juli 2010. Den norske oversettelsen er imidlertid fra juli 1995, og der det ikke foreligger endringer i ordlyden i 2010-versjonen vil den norske oversettelsen bli brukt i oppgaven. Der det er endringer eller nye tilføyelser som belyser oppgavens tema ytterligere, vil den originale engelske teksten fra 2010-versjonen benyttes.

Betegnelsen «intern norsk rett» vil reserveres til å omfatte norsk lovgivning, og avgrenses mot skatteavtaler, selv om norske skatteavtaler formelt er en del av norsk rett. Dette gjøres for å markere et mer tydelig skille mellom den internasjonale skatteretten og norsk skatterett og er således et rent språklig virkemiddel.

Det er skattyterens kontrollerte transaksjon som er gjenstand for restrukturering. Transaksjonen forutsetter imidlertid et topartsforhold, og at partene har et interessefellesskap. Den parten som får sin transaksjon kontrollert og restrukturert vil omtales som skattyter.

2 Armlengdeprinsippet og forholdet til norsk intern rett

2.1 Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er en internasjonal standard i internprising, og går ut på at transaksjoner mellom avhengige parter skal skje på tilsvarende måte og tilsvarende pris som uavhengige parter ville ha valgt under ellers like omstendigheter.⁹ Ved anvendelsen av armlengdeprinsippet ser man bort i fra det interessefellesskapet partene har, og oppstiller en problemstilling om hva den aktuelle vare eller tjeneste ville ha kostet mellom uavhengige parter forutsatt de samme omstendigheter. Armlengdeprinsippet er søkt definert i Retningslinjene ved en henvisning til Mønsteravtalen artikkel 9.¹⁰

2.1.1 Den kontrollerte transaksjon og krav til sammenlignbarhet

For å iverksette en eventuell strukturell endring, må det tas utgangspunkt i den aktuelle transaksjonen som påstås å bryte med armlengdeprinsippet. Det er denne transaksjonen som i det følgende kalles den kontrollerte transaksjonen. Videre må den kontrollerte transaksjonen sammenlignes med en tilsvarende transaksjon foretatt av uavhengige parter. Når denne vurderingen foretas er det avgjørende at man forsøker å eliminere alle andre forskjeller tilknyttet transaksjonene enn interessefellesskapet, slik at sammenligningen blir så presis som mulig.¹¹

Retningslinjene definerer selv hva en sammenlignbarhetsanalyse er:

«En sammenligning av en kontrollert transaksjon med en ukontrollert transaksjon eller transaksjoner. Kontrollerte og ukontrollerte transaksjoner er sammenlignbare dersom ingen av forskjellene mellom transaksjonene vesentlig kunne ha påvirket den faktor som granskes gjennom metodologien (f.eks. pris eller margin),

⁹ OECD 95 para. 1.6.

¹⁰ OECD 95 D1.

¹¹ Bjerke (1997) s. 186.

eller dersom rimelig presise justeringer kan gjøres for å eliminere den vesentlige effekt av slike forskjeller.»¹²

Selve sammenlignbarhetsanalysen kan være svært praktisk krevende fordi det sjeldent forekommer fullstendig identiske transaksjoner som foretas av uavhengige parter og som dermed gir grunnlag for sammenligning.¹³ Det er videre mange forskjeller som i utgangspunktet er gitt og som det er vanskelig å se bort ifra. Slike forskjeller kan for eksempel være omsatt mengde av en vare, forskjeller tilknyttet marked, samt evne til å bære ulike typer risiko.¹⁴ Det kan også være vanskelig å sammenligne kontraktsvilkår inngått av parter i interessefellesskap med uavhengige parters kontraktsvilkår, fordi de kan være utilgjengelige på grunn av bransjekunnskap og forretningsstrategier som ikke ønskes offentliggjort. Til dette bemerker Retningslinjene:

«På dette stadium bør en også erindre at internprising ikke er en eksakt vitenskap, men krever at både skattyter og skattemyndigheter utøver skjønn.»¹⁵

Det kan reises kritikk mot armlengdeprinsippets forutsetning om at hvert enkelt selskap i et konsern behandles som en selvstendig og uavhengig enhet. Det tas derfor liten hensyn til de stordriftsfordeler som selskapet faktisk oppnår gjennom å være en del av et større konsern, slik at en sammenligning med uavhengige foretak kan bli upresis.¹⁶

2.1.2 Armlengdeprinsippet som internasjonal standard

Armlengdeprinsippet er akseptert av OECDs medlemsland som en internasjonal standard, men om det har status som rettslig prinsipp eller som internasjonal sedvanerett er noe uklart.¹⁷ Det er armlengdeprinsippet som ligger til grunn for hele formålet med internprising, og er derfor bærende for det øvrige innholdet i Retningslinjene. At det

¹² OECD 95 D 1.

¹³ Zimmer (2009) s. 153.

¹⁴ Zimmer (2009) s. 154.

¹⁵ OECD 95 para. 1.12.

¹⁶ Bjerke (1997) s. 163.

¹⁷ Bullen (2010) s. 26

foreligger en internasjonal konsensus for innholdet i og anvendelse av armlengdeprinsippet er avgjørende for å hindre økonomisk dobbeltbeskatning; ellers kan det oppstå ulikeartede måter å beregne korrekt pris på og dermed en mindre forutberegnelig rettstilstand.¹⁸

2.1.3 Den autoritative formulering

Artikkel 9 i OECDs mønsteravtale er den autoritative formulering av armlengdeprinsippet i internasjonal skatterett. Uttrykk for og varianter av armlengdeprinsippet finnes også i intern norsk rett, som skatteloven § 13-1. Også i selskapsretten er prinsippet nedfelt, nærmere bestemt i aksjeloven og allmennaksjeloven § 3-9 (1) om konserninterne transaksjoner.¹⁹

2.2 Skatteloven § 13-1

Armlengdeprinsippet er knesatt i norsk rett gjennom skatteloven § 13-1, som hjemler skjønnsfastsetting av formue og inntekt ved interessefellesskap.²⁰ Bestemmelsen er en videreføring av den tidligere § 54, og innebærer ingen endring av gjeldende rett på området.²¹ Bestemmelsen representerer ingen selvstendig hjemmel for skatteplikt, men er en tilordningsregel som tar sikte på å tilordne korrekt inntekt til korrekt skattesubjekt.

For at bestemmelsen skal komme til anvendelse og strukturelle endringer kan gjennomføres, må tre vilkår være oppfylt.²² Det må for det første foreligge et interessefellesskap mellom partene. Det fremgår av ordlyden at dette gjelder mellom fysiske personer, selskaper eller andre innretninger. Den *faktiske* innflytelse over den annens disposisjoner er et viktig moment i vurderingen av om det foreligger

¹⁸ OECD 95 para 1.14.

¹⁹ Lov av 13. juni 1997 nr. 45 (Asl\asal.).

²⁰ Lov av 26. mars 1999 nr 14.

²¹ Ot.Prp, nr. 86 (1997-1998) kap. 7 s.75.

²² Jfr. § 13-1 (1).

interessefellesskap; forarbeidene nevner eiendomsrett til en aksjepost og monopol på en råvare som eksempel på dette.²³

Videre må det foreligge en inntekts- eller formuesreduksjon hos skattyter. Ved avgjørelsen av om den kontrollerte transaksjon medfører en inntektsreduksjon, må transaksjonen sammenlignes med ukontrollerte transaksjoner for å finne en eventuell differanse i pris eller vilkår.²⁴ At avviket er vesentlig, er det derimot ikke oppstilt noe krav om i norsk rett.²⁵ I praksis er det spørsmålet om inntektsreduksjon som har vært problematisert mest.²⁶

Det siste vilkåret er at det må foreligge en årsakssammenheng mellom inntektsreduksjonen og interessefellesskapet. Bestemmelsens andre ledd har en særskilt bevisbyrderregel dersom den ene parten er hjemmehørende eller bosatt utenfor EØS. Da presumeres en årsakssammenheng dersom inntekten kan antas å være redusert og et interessefellesskap foreligger.

Dersom de tre overnevnte kumulative vilkår er oppfylt, kan skjønnsfastsetting av inntekt foretas. Skjønnnet skal etter fjerde ledd fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, på bakgrunn av hva uavhengige parter ville ha avtalt.

Bestemmelsen er utformet særlig med sikte på prisjustering, men ordlyden utelukker ikke strukturelle endringer i seg selv. I Telecomputing-dommen uttaler førstvoterende at den *først og fremst* kommer til anvendelse ved verdsettelse av ytelser, men er ikke begrenset til dette.²⁷

²³ Ot.Prp. nr. 26 (1980-1981) kap. 9 s. 66.

²⁴ Zimmer (2009) s. 153.

²⁵ Zimmer (2009) s. 155.

²⁶ Olsen og Magnussen (2010) s 58.

²⁷ Rt. 2010 s. 790 (57).

2.3 OECDs Mønsteravtale

For å hindre økonomisk og juridisk dobbeltbeskatning, har OECD utviklet en modellavtale som kan brukes mellom to skattejurisdiksjoner. Denne mønsteravtalen er ikke rettslig bindende for OECDs medlemsstater, men det anbefales at den legges til grunn.

2.3.1 Den folkerettslige implementeringen i norsk rett

Skatteavtalene Norge inngår med andre land er folkerettslige traktater, og norsk rett følger det dualistiske prinsipp om at traktater må transformeres til norsk rett på (minst) samme trinnhøyde som formell lov.²⁸ For skatteavtalene gjelder imidlertid en annen statsrettslig løsning for implementering; nemlig en forhåndsinkorporasjon gjennom lov av 28.juli 1949 nr. 15 § 1. Dette innebærer at skatteavtalene Norge inngår under denne loven umiddelbart blir en del av norsk rett.²⁹

2.3.2 Artikkel 9 (1)

I internprisingssammenheng er artikkel 9 (1) sentral. Den representerer OECDs autoritative formulering av armlengdeprinsippet i den internasjonale inntektsskatteretten. Artikkelen er representert i enhver skatteavtale Norge har undertegnet.³⁰ Generelt gir OECDs Mønsteravtale kun veiledning ved selve inntektsallokeringen mellom to stater, og bestemmer som hovedregel ikke hvordan man kommer frem til den aktuelle inntekten. Artikkel 9 representerer derfor et unntak fra dette.³¹

²⁸ Zimmer (2009) s. 59.

²⁹ Zimmer (2009) s. 60.

³⁰ Zimmer (2009) s. 148.

³¹ Bullen (2010) s. 53.

2.3.2.1 Vilkår for anvendelse av artikkel 9 (1)

Artikkelen gjelder bare juridiske personer («enterprise») og har som hovedformål å hindre *økonomisk* dobbeltbeskatning; problemstillingen etter artikkelen er hvilken av de to involverte selskapers hjemstater som har rett til beskatning av den aktuelle inntekt.³² Vilkårene for at artikkelen kommer til anvendelse er også her interessefellesskap og inntektsreduksjon som følge av interessefellesskapet. Begrepene interessefellesskap og «associated enterprises» er langt på vei sammenfallende, men dersom det oppstår spørsmål om rekkevidden av begrepet, vil artikkel 9 begrense anvendelsen av skatteloven § 13-1 hvis det foreligger skatteavtale.³³

2.3.2.2 «Conditions»

Det er uttrykket «conditions» i artikkel 9 som er relevant for oppgavens problemstilling. Artikkelens ordlyd utvider anvendelsesområdet til ikke bare å gjelde selve prisjusteringen, men også endring av de vilkår partene har avtalt. Begrepet «vilkår» er svært vidt, og det kan oppstilles en problemstilling om rekkevidden av artikkelen.

Etter en naturlig språklig forståelse vil vilkår omfatte de materielle og formelle betingelser partene har avtalt. Endringer av vilkår etter artikkel 9 til vilkår fastsatt mellom uavhengige parter vil medføre en slags sensur av avtalevilkår. Retningslinjene regulerer derfor tilfeller der det kan være aktuelt med strukturelle endringer, og dette behandles ytterligere i oppgavens kapittel 4 og 5.

2.4 OECDs kommentarer

OECD har publisert kommentarer til mønsteravtalen, som skal utfylle artiklene og gi veiledning ved tolkningstvil. De er ikke rettslig bindende for medlemslandene, men en konsekvent og enhetlig tolkning av mønsteravtalen er viktig for å unngå dobbeltbeskatning. Kommentarene er blitt til som ledd i forhandlinger mellom OECDs

³² Zimmer (2009) s. 148.

³³ Zimmer (2009) s. 152.

medlemsland, og det kan foreligge en latent forventning om en viss oppfølging av disse fra andre stater.

Kommentarene er *praktisk sett* svært viktige og blir anbefalt brukt av OECD, men er rettskildemessig vanskelig å plassere. Dette gjelder både i intern rett, og kommentarenes egenskap som tolkningsfaktor etter Wien-konvensjonen.³⁴ Det er ulike meninger i den juridiske litteratur om hva slags *formell* vekt kommentarene har, men det er liten uenighet om at de spiller en nøkkelrolle ved avverging av økonomisk dobbeltbeskatning. I norsk rettspraksis blir det ofte lagt stor vekt på kommentarenes innhold, for eksempel i Sølvik-dommen,³⁵ der førstvoterende uttaler: «Etter praksis blir kommentarane til mønsteravtalen vektlagde ved tolkinga.»³⁶

2.5 OECDs Retningslinjer

2.5.1 Retningslinjenes innhold og relevans

OECDs Retningslinjer er inngående kommentarer som knytter seg til mønsteravtalen artikkel 9, opprinnelig publisert i 1995 og har vært oppdatert en rekke ganger etter dette. Den siste reviderte versjonen kom 22. juli 2010.

I OECDs kommentarer beskrives Retningslinjenes rolle i forhold til armlengdeprinsippet:

«That report represents internationally agreed principles and provides guidelines for the application of the arm's length principle of which the Article is the authoritative statement.»³⁷

Selv om armlengdeprinsippet kan karakteriseres som en internasjonal standard og et rettslig prinsipp,³⁸ er det mer usikkert hvordan Retningslinjene skal plasseres. OECDs

³⁴ Zimmer (2009) s. 78.

³⁵ Jfr. Zimmer (2009) s. 79.

³⁶ Rt. 2008 s. 577.

³⁷ OECD Komm. art 9 para 1.

³⁸ Bullen (2010) s. 27.

medlemsland er anbefalt å følge dem, men samtidig er de ikke bindene. Dersom for eksempel Norge velger å se bort ifra Retningslinjene i en eventuell rettslig tvist, vil det ikke få de samme konsekvenser som ved folkerettslig traktatsbrudd.³⁹ Forventningene om etterlevelse forsterkes allikevel ved at mange land har interne hjemler som eksplisitt referer til Retningslinjene, samt at disse faktisk er vedtatt ved enighet mellom OECDs medlemsland.

Retningslinjene er oversatt til norsk etter Finansdepartementets ønske og med tillatelse fra OECD, men det er den engelske versjonen som er den offisielt vedtatte og formelle teksten. Det er allikevel grunn til å anta at den norske oversettelsen brukes aktivt både av skattytere og innad i forvaltningen.

Retningslinjenes formelle rolle skal være å utfylle OECDs mønsteravtale artikkel 9. I Retningslinjenes forord anbefaler OECD at medlemsstatene bruker innholdet også i sin *nasjonale* internprisingspraksis.⁴⁰ Dette innebærer en direkte bruk av Retningslinjene på nasjonale forhold for å utfylle og fortolke egne regler vedrørende armlengdeprinsippet. Dette gir mulighet for videreutvikling av intern praksis, som samtidig samsvarer med den internasjonale standarden som Retningslinjene setter.

2.5.2 Henvisningen i skatteloven 13-1 (4)

Ved lovendring i 2007 ble 4. ledd i bestemmelsen tilføyet for å synliggjøre relevansen av Retningslinjene ved anvendelse av § 13-1. Etter ordlyden skal det tas hensyn til Retningslinjene som vedtatt av OECDs medlemsland når bestemmelsen anvendes på part bosatt i Norge eller utlandet og som Norge har skatteavtale med. Dersom det ikke foreligger skatteavtale, «bør» hensyn allikevel tas. Det er imidlertid en forutsetning at Norge har sluttet seg til Retningslinjene, og rekkevidden av bestemmelsen er begrenset av at departementet ikke har bestemt noe annet.⁴¹ Norge har i lang tid anerkjent OECDs arbeid på internprisingsområdet og det er lite trolig at det vil endre seg framover.⁴²

³⁹ Bullen (2010) s. 28.

⁴⁰ OECD 95 Punkt 16.

⁴¹ Se § 13-1 (4) siste setning.

⁴² Ot. Prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15.

Etter forarbeidene er tilføyelsen ment å gi Retningslinjene en forsterket og mer formell status i norsk rett.⁴³ En direkte referanse i bestemmelsen gjør at Retningslinjene utfyller det armlengdeprinsipp som oppstilles, og skal bidra til en mer konsekvent og forutberegnelig håndheving fra både skattyterne og ligningsmyndighetenes side. I forbindelse med formålet med å innta en referanse uttaler departementet følgende: «Forstandig og god etterlevelse av OECD-retningslinjene bidrar etter departementets syn ikke bare til å minske faren for dobbeltbeskatning og til overholdelse av folkerettslige forpliktelser, men også til gjennomgående riktig prissetting».⁴⁴

I den juridiske litteratur har det blitt problematisert hvorvidt tilføyelsen av fjerde ledd var nødvendig, altså i hvilken grad det endret gjeldende rett.⁴⁵ Bakgrunnen for problemstillingen var førstvoterendes uttalelse i Agip-dommen fra 2001.⁴⁶ Førstvoterende uttaler i forbindelse med anvendelsen av § 13-1 at å tolke bestemmelsen i lys av retningslinjene ikke innebærer hverken innskrenkende eller utvidende tolkning og at «retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd.»⁴⁷ Høyesterett trekker en parallell mellom § 54 og Retningslinjene, som faktisk og praktisk sett i stor grad tilsvarende den som nå er lovfestet. Retningslinjene ble her brukt direkte for å utfylle den interne norske hjemmelen. Etter Agip-dommen var det derfor både relevant og korrekt å ta Retningslinjene i betraktning ved anvendelse av bestemmelsen. Zimmer spør om lovfestingen i prinsippet innebærer en begrensning i forhold til rettstilstanden etter Agip-dommen, fordi departementet nå er gitt kompetanse til å fravike Retningslinjene.⁴⁸ Lovfestingen bidrar uansett til en fremheving av Retningslinjenes veiledende funksjon, og gjør dem mer tilgjengelige både for skattytere og ligningsmyndigheter.

⁴³ Ot. Prp. nr. 62 (2006-2007) s. 13.

⁴⁴ Ot.Prp. nr. 62 (2006-2007) s. 15.

⁴⁵ Zimmer (2009) s. 149.

⁴⁶ Rt. 2001 s. 1265.

⁴⁷ Rt. 2001 s. 1265 (1278).

⁴⁸ Zimmer (2009) s. 150.

3 Hovedregel om skattyters valg av struktur

3.1 Skattyters struktur skal som hovedregel respekteres i norsk intern rett

Utgangspunktet i norsk rett er at skattyters valg av transaksjonsmønster og avtalestruktur som hovedregel skal respekteres av ligningsmyndighetene, og således legges til grunn skatterettslig. Allikevel er det en kjensgjerning at det er den underliggende realiteten i en disposisjon som blir gjenstand for beskatning, slik at den formelle betegnelsen på avtalen eller transaksjonen har mindre betydning.⁴⁹ Dette gjelder primært når det er grunnlag for økt beskatning dersom transaksjonen realitet følges. Dersom for eksempel et lån i realiteten er en gave fordi lånet aldri var ment å skulle innfris, vil man ikke få fradrag for gjeldsrenter etter skatteloven. Poenget med å analysere rettsforholdets karakter, er at det ofte knytter seg særlige skatterettslige virkninger til ulike privatretslige former. Eksempler på dette kan være den skatterettslige virkningen av at en leasingavtale blir ansett som et salg, og ikke leie.⁵⁰

At skattyters valg av struktur som hovedregel skal respekteres, er ulovfestet i norsk rett. Skattyteren skal skattlegges for de disposisjoner som han faktisk foretar seg, og ulike disposisjoner kan gi ulike skatterettslige konsekvenser. At ligningsmyndighetene som hovedregel ikke kan eller skal overprøve skattyters skjønn, kan i noen grad avledes fra den alminnelige handle- og avtalefrihet; enhver står fritt til å inngå kontrakter og binde seg rettslig. Det finnes unntak fra dette, noe den ulovfestede gjennomskjæringsregelen er et eksempel på. Dette behandles nærmere i oppgavens punkt 7.

3.1.1 Hensyn som begrunner hovedregelen

Det er mange hensyn som kan begrunne en slik behandling av skattyters foretatte transaksjoner. At ligningsmyndighetene ikke burde overprøve skattyterens

⁴⁹ Zimmer (2009) s. 62.

⁵⁰ Zimmer (2009) s. 51.

forretningskjønn er et av dem. Ofte har skattyteren et forretningsmessig mål og en mening med den måten han innretter seg på, og kan dermed ha vesentlig bedre kunnskap og «knowhow» enn både dommere og ligningsfunksjonærer. Denne kunnskapen må det forutsettes at både uavhengige og nærstående avtaleparter benytter seg av, og det er derfor ikke nødvendigvis større grunn til å overprøve nærstående parter transaksjoner.

Hensynet til forutberegnelighet for skattyter er generelt et tungtveiende moment i skatteretten, og spesielt når det dreier seg om en restrukturering av skattyters transaksjoner. En restrukturering av avtalevilkår vil kunne oppfattes som mer inngripende i skattyters handle- og avtalefrihet enn en «ren» inntektsjustering, og bærer preg av sensur som bør tas i betraktning. Videre er det viktig at skattyterne i noen grad er i stand til å forutberegne sine skatteutgifter. Dersom dette blir vanskeliggjort, kan det ha en uheldig effekt på handel både innad i staten og ved handel over landegrenser.⁵¹

En restrukturering kan også baseres på feil grunnlag, blant annet på grunn av manglende informasjon eller andre forhold som gjør det vanskelig for ligningsmyndighetene å erstatte eller endre vilkår. I Agip-dommen uttales det at selv om Agip var alene om sin bølgeskadeforsikring, var ikke dette i seg selv nok til å fravike forsikringsavtalene ved beskatningen.⁵²

Videre er det klart at man ikke kan skattlegges for en inntektsmulighet dersom inntekten ikke er innvunnet. Dette korresponderer med skatteevneprinsippet, som står sterkt i norsk intern skatterett.

⁵¹ Bullen (2010) s. 187.

⁵² Rt. 2001 s. 1265 (1284).

3.1.2 Behovet for et alternativt regelsett; forholdet mellom gjennomskjæring og annen restrukturering av avtalegrunnlaget

3.1.2.1 Norsk rett

Et viktig spørsmål i forbindelse med restrukturering av transaksjoner i norsk rett er forholdet mellom gjennomskjæring og eventuelle andre grunnlag for restrukturering av avtalegrunnlaget, samt hvorvidt Norge har et behov for et alternativ gjennom Retningslinjene. Dette kan være en viktig sontring for en rettsanvender og vil derfor i det følgende kort redegjøres for nærmere.

I norsk rett vil omgåelses- og gjennomskjæringsbetraktninger gjerne avgrenses mot tilfeller av pro forma, skatteunndragelse, samt saker om tolkninger av avtalegrunnlaget. Den siste kategorien tilfeller omtales av Banoun som saker vedrørende uriktig betegnelse, og internprisingstilfeller og strukturelle endringer vil i stor grad falle inn under denne kategorien.⁵³

Forholdet mellom tolkning og gjennomskjæring kan kort oppsummert sies å dreie seg om *selve rettanvendelsen*. I utgangspunktet er tilfeller der skattyter anvender en uriktig betegnelse på sin avtalestruktur noe annet enn tilfeller der skattereglene omgås og gjennomskjæringsnormen kan benyttes. Banoun skriver at hovedgrunnen til dette er at det foretas en normal rettsanvendelse i saker vedrørende uriktig betegnelse basert på alminnelig subsumering av jus og faktum, ved å se på transaksjonens rettslige og faktiske side. Dette skjer ikke ved anvendelse av omgåelsesnormen, der faktum (forholdets underliggende realitet) legges til grunn for en bestemt skatterettslig virkning som ikke nødvendigvis kan tolkes frem av skattelovgivningen.⁵⁴ Zimmer støtter dette skillet, men uttaler at grensen er «... nokså flytende».⁵⁵

⁵³ Banoun (2003) s. 17.

⁵⁴ Banoun (2003) s. 80.

⁵⁵ Zimmer (2009) s. 61.

3.1.2.2 Strukturelle endringer etter OECDs Retningslinjer og forholdet til det norske systemet

Strukturelle endringer etter OECDs Retningslinjer har som nevnt en side mot gjennomskjæring, selv om vilkårene kan variere noe mellom de to regelsettene. OECDs Retningslinjer tilfører den internasjonale skatteretten grunnlag for restrukturering, men Norge har lenge hatt interne regler for å fravike skattyters privatrettslige disposisjoner ved utilsiktede skattefordeler. Det kan derfor reises to problemstillinger i denne forbindelse; for det første om Norge har et behov for Retningslinjenes unntak eller om resultatet vil bli det samme etter norsk rett, og for det andre hvordan Retningslinjenes unntak passer inn i det norske systemet for restrukturering av skattyters disposisjon.

Norsk rett *kan* ha et behov for et regelsett vedrørende strukturelle endringer i internprisingssammenheng. Et mulig holdepunkt for dette er at det i utgangspunktet er enighet om at tilfeller der partenes avtale har en uriktig betegnelse ikke bør være gjenstand for gjennomskjæring etter gjennomskjæringsnormen. Selv om denne grensen er flytende, bør slike tvister løses etter tilordningsregler (som sktl. § 13-1) eller restruktureres etter Retningslinjenes unntak. En muligens enda viktigere konsekvens av en mer systematisk bruk av Retningslinjenes unntak vil være at risikoen for sammenblanding av gjennomskjæringsnormen og armlengdeprinsippet i sktl. § 13-1 reduseres. *Resultatet* vil imidlertid i mange tilfeller bli det samme, enten endringen av den kontrollerte transaksjon skjer på bakgrunn av strukturelle endringer etter det økonomiske substansunntaket, eller manglende forretningsmessig egenverdi etter norsk rettspraksis. Det kan derfor antas at en mer utstrakt bruk av unntakene ikke vil gi store utslag i forhold til allerede gjeldende intern rett, slik at Retningslinjene ikke representerer et banebrytende system for Norge som sådan.

Selv om norsk rett ikke nødvendigvis har et sterkt behov for alternative grunnlag for restrukturering, kan OECDs system som oppstilt i Retningslinjene fungere parallelt som et eget system i saker vedrørende internprising. Det kan argumenteres for at dette allerede er tilfellet, ved henvisningen til Retningslinjene i sktl. § 13-1 (4). På den måten holdes fremdeles strukturelle endringer prinsipielt og teoretisk utenfor gjennomskjæringsproblematikken. Allikevel kan det også her antas at bruken av

Retningslinjenes unntak vil falle inn under en allerede eksisterende kategori for restrukturering i norsk rett (uriktig betegnelse), slik at et skarpt skille ikke er nødvendig.

3.2 Som-strukturert prinsippet

OECDs Retningslinjer legger også til grunn at skattyters disposisjoner, nærmest i motsetning til skattyters valg av pris, som hovedregel skal respekteres. Retningslinjene beskriver dette nærmere under kapitlet vedrørende *anerkjennelse av de transaksjoner som faktisk har funnet sted*: «En skattemyndighets granskning av en kontrollert transaksjon bør ordinært basere seg på den transaksjonen som faktisk har funnet sted mellom de nærstående foretakene slik disse har strukturert den...»⁵⁶

Bullen kaller denne hovedregelen for som-strukturert prinsippet; «the as-structured principle».⁵⁷ At skattemyndighetene *ordinært* bør basere seg på skattyters struktur innebærer at det finnes unntak for dette også i Retningslinjene. Retningslinjene begrunner kort hvorfor restrukturering representerer et unntak fra hovedregelen: «Kun i eksepsjonelle tilfeller bør skattemyndigheten se bort fra de faktiske transaksjonene eller erstatte disse med andre. Restrukturering av berettigede forretningsstrategier ville være en fullkomment vilkårlig manøver, hvis urettferdighet vil kunne forverres av dobbeltbeskatning dersom den andre skattemyndigheten ikke har samme syn på hvordan transaksjonen bør struktureres.»⁵⁸

3.2.1 Hensyn bak som-strukturert prinsippet

I avsnittet sitert ovenfor indikeres det for det første at det åpnes for unntak i eksepsjonelle tilfeller der man kan erstatte transaksjoner foretatt av skattyter. For det andre fremheves det tre svært viktige hensyn bak dette; nemlig hensynet til skattyters forretningskjønn, forutberegnelighet og avvergelse av dobbeltbeskatning som følge av en strukturell endring. En restrukturering kan ikke skje dersom det dreier seg om berettigede forretningsstrategier, og en overprøvelse av forretningsstrategien vil ofte

⁵⁶ OECD 95 para. 1.36.

⁵⁷ Bullen (2010) s. 13.

⁵⁸ OECD 95 para 1.37.

være en overprøvelse av skattyters forretningsskjønn. Det vil innebære en analyse av hans økonomiske motiver og transaksjonens rettsvirkninger. En berettiget strategi vil være en strategi som uavhengige parter ville ha påtatt seg, og er således i tråd med armlengdeprinsippet.⁵⁹

Skattyteren vil kunne rammes av vilkårlighet, fordi det vil være vanskelig for ligningsmyndighetene å se om strategien er berettiget, og i så fall hvordan den skal endres. En ny eller unik avtalestruktur kan med god grunn være berettiget. Allikevel vil avtalestrukturen kanskje tiltrekke seg oppmerksomhet, og da ville de strukturelle endringene bære preg av vilkårlighet fordi strukturen i utgangspunktet er forretningsmessig begrunnet.

Der sammenligningsgrunnlaget til den kontrollerte transaksjon er tynt, oppstår det særlige problemstillinger. Slike tilfeller kan forekomme dersom avtalestrukturen er helt unik; strukturen blir overhodet ikke brukt av uavhengige selskaper.⁶⁰ Dette gjelder også der strukturen blir brukt av uavhengige selskaper, men konsekvent brukes noe annerledes: Bullen nevner et eksempel der uavhengige selskaper konsekvent legger en spesiell risiko (for eksempel en valutarisiko) på produsenten i en transaksjonsrekke, mens de nærstående selskaper konsekvent legger den samme risiko på distributøren.⁶¹

Rent logisk ville en unik avtalestruktur i seg selv innebære et brudd på armlengdeprinsippet, nettopp fordi den ikke blir brukt av uavhengige foretak. Dette er imidlertid et argument som fungerer begge veier: Det kan være vanskelig å bevise at dette er en avtale som ville forekommet blant uavhengige foretak, samtidig som det er vanskelig å bevise at det foreligger en avtale som *ikke* ville vært benyttet av uavhengige foretak. Det kan være at strukturen fremstår som unik fordi det foreligger manglende tilgang på informasjon om andres struktur, eller at strukturen er valgt fordi det er den mest lønnsomme for den aktuelle skattyter, og således mer attraktiv enn de alternativer

⁵⁹ Bullen (2010) s. 185.

⁶⁰ Bullen (2010) s. 321.

⁶¹ Bullen (2010) s. 322.

som uavhengige foretak benytter på det samme området.⁶² Konklusjonen blir at en unik avtalestruktur ikke i seg selv rettfærdiggjør strukturelle endringer, eller kan anses som brudd på armlengdeprinsippet. Dette synes støttes også av Retningslinjene selv: ”The mere fact that a transaction may not be found between independent parties does not of itself mean that it is not arm’s length.”⁶³

Hverken OECDs Retningslinjer eller Mønsteravtalen artikkel 9 (1) gir inntrykk av at strukturelle endringer kan gjennomføres kun på bakgrunn av manglende eller tynt sammenligningsgrunnlag. Retningslinjene oppstiller et tilsvarende eksempel om risikoallokering, og konstaterer følgende:

«I et slikt tilfelle bør ikke skattemyndigheten se bort fra den kontrollerte skattyters påberopte risikoallokering med mindre det er god grunn til å tvile på den økonomiske realitet i den kontrollerte distributørens aksept av valutarisiko.»⁶⁴

Videre uttales det at måten uavhengige parter strukturerer sin valutarisiko på kan gi grunnlag for å fastsette armlengdes pris på den kontrollerte transaksjon.⁶⁵ Selv om Retningslinjene her kun nevner det økonomiske substansunntaket, er det grunn til å anta at det samme gjelder rasjonalitetsunntaket. Det er ingen åpenbar grunn for at unike avtalestrukturer ikke kan restruktureres med mindre det ikke foreligger en økonomisk realitet, mens det kommersielle rasjonalitetsunntaket utløses ved en unik avtalestruktur.⁶⁶ Retningslinjene har trolig ikke ment å trekke en grense mellom unntakene i denne sammenheng, og derfor vil sitatet over beskytte unike avtaler også ved bruk av det kommersielle rasjonalitetsunntaket.⁶⁷

⁶² Bullen (2010) s. 323.

⁶³ OECD 2010 para. 1.11.

⁶⁴ OECD 95 para. 1.41.

⁶⁵ OECD 95 para. 1.41.

⁶⁶ Bullen (2010) s. 325.

⁶⁷ Bullen (2010) s. 325.

4 Unntaket vedrørende den økonomiske substans

4.1 Det økonomiske substansunntaket

Hovedregelen etter Retningslinjene er at internprising skal skje på bakgrunn av den faktisk foretatte transaksjon, og således at skattyters struktur står seg ved internprissettingen. Det kan imidlertid i visse tilfeller være grunn til ikke å anerkjenne skattyters struktur, og endre denne slik at for eksempel form og underliggende realitet samsvarer bedre. Strukturelle justeringer, i motsetning til verdijusteringer, har vært et kontroversielt tema internasjonalt. Retningslinjene selv advarer mot å restrukturere berettigede forretningsstrategier, og det er derfor viktig at unntakene tolkes i lys av sin kilde.⁶⁸ Dersom for eksempel ordlyden i unntakene er uklar, bør ordlyden i artikkel 9 (1) tolkes for å finne den indre sammenhengen mellom dem.⁶⁹ Det økonomiske substansunntaket og kommersielle rasjonalitetsunntaket er ikke kumulative etter Retningslinjenes ordlyd, og det er derfor tilstrekkelig at den kontrollerte transaksjonen anses for å falle inn under ett av dem for at strukturelle endringer kan gjennomføres.

Videre er det grunn til å anta at unntakene som oppstilles er uttømmende, grunnet Retningslinjenes formulering; «Kun i eksepsjonelle tilfeller bør skattemyndigheten se bort fra de faktiske transaksjonene eller erstatte disse med andre».⁷⁰ Som Bullen skriver; dersom OECDs medlemsland hadde ment at det eksisterer ytterligere unntak fra som-strukturert prinsippet er det nærliggende at disse ville vært nevnt i Retningslinjene på lik linje med de to foreliggende.⁷¹ Det kan derfor legges til grunn at det ikke foreligger ytterlige unntak fra som-strukturertprinsippet, og at de to unntakene som Retningslinjene eksplisitt oppstiller derfor er uttømmende.

⁶⁸ OECDs MTC 9 (1).

⁶⁹ Bullen (2010) s. 292.

⁷⁰ OECD 95 para. 1.36.

⁷¹ Bullen (2010) s. 293.

Det åpnes for to relativt snevre unntak fra som-strukturert prinsippet, og disse er behandlet i Retningslinjenes punkt 1.37 (1995). Det første unntaket lyder slik:

«Det er imidlertid to bestemte situasjoner hvor det unntaksvis kan være både hensiktsmessig og berettiget for en skattemyndighet å vurdere å se bort fra den strukturen en skattyter har benyttet ved inngåelse av en kontrollert transaksjon. **Det første tilfellet er der den økonomiske substansen i en transaksjon avviker fra dennes form. I en slik situasjon kan skattemyndigheten se bort fra partenes karakterisering av transaksjonen og rekarakterisere denne i henhold til dens substans.** Et eksempel på dette er en investering i et nærstående foretak i form av et rentebærende lån, dersom en armlengdevurdering av låntakers økonomiske situasjon tilsier en forventning om at investeringen ville vært strukturert annerledes. I et slikt tilfelle kan det være hensiktsmessig for en skattemyndighet å karakterisere investeringen i overensstemmelse med dens økonomiske realitet, med det resultat at lånet vil kunne behandles som en tegning av egenkapital.» (min uth.)

Denne delen av oppgaven vil fokusere på de problemstillinger som reiser seg ved anvendelse av unntaket vedrørende økonomisk substans og utdype unntakets innhold, rekkevidde og rettsvirkninger. Unntaket vedrørende kommersiell rasjonalitet drøftes ytterligere i oppgavens punkt 5. Drøftelsene vil belyse unntakene fra norsk retts synsvinkel, og undersøke norsk rettspraksis på området.

4.1.1 Tolkningsversjoner av «mangel på økonomisk substans»

Den første problemstillingen som reiser seg, er hva som menes med mangel på økonomisk substans. Retningslinjene selv definerer ikke økonomisk substans, og begrepet kan tolkes på mange ulike måter. Bullen skriver at det kan utledes tre ulike tolkningsversjoner av «mangel på økonomisk substans» som brukt i Retningslinjene. Disse er omgåelsesversjonen, den faktiske substansversjonen og armlengdeversjonen.⁷² Problemstillingen blir hvilke av dem som er relevante ved anvendelsen av unntaket.

⁷² Bullen (2010) s. 348.

1. Omgåelsesversjonen baserer seg i hovedsak på den samme forståelsen som i den tradisjonelle læren «substance over form», som kommer til uttrykk i nasjonal lovgivning og skal ramme uakseptabel skatteplanlegging. I Norge tilsvarer dette den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. For å anvende slike regler er det ofte et avgjørende moment at skattyterens økonomiske substans avviker fra formen som er valgt, og at dette er gjort med hensikt om skattebesparelser. Bullen skriver at «mangel på økonomisk substans» ofte kan tolkes slik som ved interne gjennomskjæringsregler, og denne tolkningsversjonen derfor kalles omgåelsesversjonen.⁷³ En transaksjon mangler økonomisk substans i omgåelsesversjonen dersom transaksjonen mangler egenverdi og ikke tilfører skattyteren noen annet enn skattereduksjon og er den versjonen som best passer til normale oppfatningen av begrepet «mangel på økonomisk substans».⁷⁴ Derimot avgrenser OECDs Kommentarer selv mot økonomisk substansregler og såkalte general anti-avoidance rules (GAARs),⁷⁵ og uttaler at disse er ikke adressert i Mønsteravtalen og således ikke berøres av dem, men overlates til intern rett.⁷⁶ Omgåelsesversjonen er etter dette ikke relevant ved anvendelsen av økonomisk substansunntaket.⁷⁷
2. Manglende økonomisk substans foreligger etter den faktiske substansversjonen når de nærstående partene faktisk handler annerledes enn hva avtalen tilsier.⁷⁸ Retningslinjene berører dette:

«I tråd med nedenstående drøftelse av kontraktvilkår, kan det vurderes om en påstått risikofordeling stemmer overens med transaksjonens økonomiske innhold. I dette henseende bør i alminnelighet partenes adferd tas som det beste bevis for den virkelige risikofordeling.»⁷⁹ Dette innebærer at økonomisk

⁷³ Bullen (2010) s. 348.

⁷⁴ Bullen (2010) s. 352.

⁷⁵ OECD Komm. Art. 1 para. 22 og 22.1.

⁷⁶ OECD Komm. Art. 1 para 22.1.

⁷⁷ Bullen (2010) s. 353.

⁷⁸ Bullen (2010) s.353.

⁷⁹ OECD 95 para. 1.26.

substans i denne sammenheng knytter seg til en bestemt *opptreden*, og ikke til avtalevilkårene som sådan.⁸⁰ Økonomisk substans har derfor et annet meningsinnhold i denne sammenheng enn i økonomisk substansunntaket i Retningslinjene, og vil ikke være relevant ved anvendelsen av unntaket.⁸¹

3. Økonomisk substans mangler etter armlengdeversjonen når de nærstående transaksjon har en form som avviker fra det uavhengige foretak ville valgt.⁸² Armlengdeversjonen har ikke et krav om forretningsmessig egenverdi slik som omgåelsesversjonen; det avgjørende er om den kontrollerte transaksjon er et alternativ som uavhengige parter kunne ha anvendt. Armlengdeversjonen er i følge Bullen den versjonen som er relevant ved anvendelsen av økonomisk substansunntaket,⁸³ fordi det harmonerer med armlengdeprinsippet oppstilt i OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (1). Synspunktet begrunnes også i Retningslinjene, som konsekvent knytter armlengdevurderingen til anvendelsen av unntaket:

«Artikkel 9 tillater således en justering av betingelsene for å gjenspeile de betingelser partene ville ha oppnådd hadde transaksjonen vært strukturert i henhold til den økonomiske og forretningsmessige virkelighet til parter som opptrer på armlengdes avstand.»⁸⁴

4.1.2 Ordlydens rekkevidde og årsakssammenheng

Retningslinjene utdyper ikke rekkevidden av unntaket selv, men gir anvisning på bruken gjennom et eksempel på et tilfelle av tynn kapitalisering. Det er derfor nødvendig å analysere rekkevidden på bakgrunn av hva Retningslinjene faktisk sier, og supplere dette med øvrig materiale fra OECD.

⁸⁰ Bullen (2010) s. 118.

⁸¹ Bullen (2010) s. 353.

⁸² Bullen (2010) s. 354.

⁸³ Bullen (2010) s. 355.

⁸⁴ OECD 95 para. 1.38.

Det første spørsmålet som reiser seg er i hvilke tilfeller den økonomiske substansen avviker fra dennes form. Økonomisk substans i denne sammenheng forutsetter et interessefellesskap; slik at fellesskapet forårsaker ubalansen mellom form og økonomisk substans.⁸⁵ Vurderingen blir da underlagt en test bestående av to trinn: den første øvelsen går ut på å kartlegge hvorvidt transaksjonen har en økonomisk substans som avviker fra dennes form. Deretter må det undersøkes hvorvidt dette er forårsaket av interessefellesskapet, og problemstillingen blir da om uavhengige foretak kunne benyttet samme form under tilsvarende omstendigheter. Dersom konklusjonen på den siste vurderingen er nei, vil det foreligge et brudd på armlengdeprinsippet og vilkårene for å benytte unntaket være oppfylt. Eksempler på en avtaleform og struktur som uavhengige parter ikke ville ha valgt kan være risiko allokert til en part som ikke har mulighet til å kontrollere den gitte risiko, og derfor kan det presumeres at dette er en form som bryter med armlengdeprinsippet.

I de tilfeller hvor det kan påvises at uavhengige parter faktisk benytter seg av samme form, vil det i prinsippet foreligge økonomisk substans etter unntaket. Etter norsk intern rett kan manglende økonomisk substans føre til en reklassifisering etter den ulovfestede omgåelsesnormen (forutsatt skatteomgåelsesmotiv), og man er derfor ikke innom denne vurderingen i den forbindelse. Resultatet blir allikevel i mange tilfeller det samme; dersom det først kan påvises mangel på økonomisk substans vil det foreligge en stor sannsynlighet for at tilsvarende struktur ikke benyttes av uavhengige parter under samme omstendigheter.

Det andre spørsmålet som reiser seg, er hva Retningslinjene legger i begrepet «avvik». Det kan være uklart hvorvidt ethvert avvik anses som kvalifiserende, eller om avviket blir gjenstand for en vesentlighetsvurdering. Ordlyden selv indikerer at det kan foreligge noe økonomisk substans; det er intet krav om at det ikke er *noen* økonomisk substans,⁸⁶ det vil si en fullstendig «tom» struktur. Bullen tolker ordlyden slik at det er et tilstrekkelig avvik dersom transaksjonen har en annen effekt på den økonomiske situasjonen enn formen tilsier, for eksempel i et tilfelle der en risiko er lagt til en part

⁸⁵ Bullen (2010) s. 361.

⁸⁶ Bullen (2010) s. 362.

som åpenbart ikke har evne til å bære den, men må støttes av den andre parten dersom risikoen materialiserer seg.⁸⁷ Dette kan illustreres ved at partene avtaler at part A skal bære en valutarisiko, men det underliggende forhold tilsier at det kun er part B som faktisk har økonomisk evne til å bære denne ved materialisering. I dette tilfelle vil B, uansett hva som er avtalt, i praksis bære risikoen. Det antas i Retningslinjene at det ved granskning av den økonomiske realitet vil være naturlig å se på partenes evne til å kontrollere og håndtere den risikoen de selv påtar seg, slik at den parten som er nærmest til å kontrollere og håndtere den gitte risiko, normalt bør bære den.⁸⁸

Unntaket retter seg mot ligningsmyndighetene og den første problemstillingen som reiser seg i den forbindelse, er hvorvidt ligningsmyndighetene *plikter* å anvende unntaket på et tilfelle der vilkårene er oppfylt. I likhet med OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (1) tilsier ordlyden at det ikke foreligger en slik plikt, jfr. «**kan** skattemyndigheten se bort fra...»(min uth.).⁸⁹ En ubetinget plikt til å foreta strukturelle justeringer kunne ha medført en økt risiko for dobbeltbeskatning fordi det ikke oppstilles noen garanti om korresponderende retting fra den andre stats side i OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (2).⁹⁰

4.2 Tynn kapitalisering

Retningslinjene trekker fram tynn kapitalisering som eksempel på et tilfelle der økonomisk substans avviker fra dennes form:

«Et eksempel på dette er en investering i et nærstående foretak i form av et rentebærende lån, dersom en armlengdevurdering av låntakers økonomiske situasjon tilsier en forventning om at investeringen ville vært strukturert annerledes. I et slikt tilfelle kan det være hensiktsmessig for en skattemyndighet å karakterisere

⁸⁷ Bullen (2010) s.362.

⁸⁸ OECD 95 para. 1.27.

⁸⁹ Bullen (2010) s. 285.

⁹⁰ Bullen (2010) s. 286.

investeringen i overensstemmelse med dens økonomiske realitet, med det resultat at lånet vil kunne behandles som en tegning av egenkapital.»⁹¹

Tradisjonelt kan et selskap hovedsakelig finansieres på to måter; enten i form av lån eller innskudd i form av egenkapital. De to finansieringsformene har ulike skattemessige rettsvirkninger, og det kan være flere andre grunner til at man velger det ene fremfor det andre. Ved lånefinansiering kan datterselskapet oppnå rentefradrag, og det vil ofte være mer praktisk og administrativt enklere å tilbakebetale et lån enn innbetalt egenkapital.

Tynn kapitalisering innebærer både i norsk og internasjonal skatterett at et datterselskap er finansiert med påfallende mye gjeld og lite egenkapital; lånebeløpet overstiger dermed selskapets lånekapasitet.⁹² Det skattemessige poeng ved en slik finansiering er fordelene ved gjelds- og rentefradrag for datterselskapet, og således en redusert skattbar inntekt. Dersom datterselskapet ikke hadde inngått i et interessellesskap, ville selskapet måtte låne av finansinstitusjoner. Dette ville resultert i lavere lån og rentekostnader og dermed høyere inntekt.⁹³ Her vil den økonomiske substansen ved transaksjonen avvike fra partenes formelle betegnelse, fordi risikoen for manglende tilbakebetaling av både renter og hovedstol er stor.⁹⁴

Allikevel kan det ikke utelukkes fullstendig at uavhengige långivere er villige til å ta svært stor risiko, men til gjengjeld kreve en tilsvarende høy rentesats. Et eksempel på dette kan være krisepakker til land som er nær ved å gå konkurs. Land som Hellas blir tilbudt lån, men til en svært høy rente. Et spørsmål som kan reise seg i den forbindelse er hvorvidt dette fører til at rentesatsen vil bli satt svært høyt av ligningsmyndighetene: dersom lånet hadde blitt gitt av en uavhengig part, ville rentesatsen bli satt til for eksempel 30 %, og dette gir grunnlag for motsatt resultat ved bruk av armlengdeprinsippet enn ved andre typiske tynn kapitaliseringstilfeller.

⁹¹ OECD 95 para. 1.37.

⁹² Bullen (2010) s. 369.

⁹³ Zimmer (2009) s. 163.

⁹⁴ Bullen (2010) s. 370.

Problemstillingen ser ikke ut til å ha blitt reist i norsk rettspraksis, og det finnes lite juridisk litteratur om dette.

Sondringen mellom egenkapital og utbytte i norsk rett belyses blant annet i Preferansekapitaldommen, der førstvoterende uttaler:

«Når et kapitalinstrument har egenskaper som har trekk både fra gjeld og egenkapital, må det etter vanlig oppfatning finne sted en klassifisering på grunnlag av en samlet vurdering av de vesentlige trekk ved forholdet for å fastlegge om likheten er størst med gjeld eller egenkapital. (...) Jeg legger særlig vekt på at lovgiver synes å ha forutsatt at det kan finnes egenkapitalinnskudd i bank som ikke er aksjekapital.»⁹⁵

Vurderingen blir etter dette preget av hva tilskuddet har mest til felles med; gjeld eller egenkapital. Utgangspunktet i norsk rett er dermed svært likt det som oppstilles i Retningslinjene, der utgangspunktet er den økonomiske substansen i transaksjonen. I begge tilfeller vil fokuset være den underliggende økonomiske realiteten i transaksjonen. Etter Retningslinjene vil det skje en armlengdevurdering fordi økonomisk substans henspiller på armlengdeprinsippet, mens det etter norsk intern rett skal vurderes om det foreligger en inntektsreduksjon forårsaket av interessefellesskap etter skatteloven § 13-1. Disse vurderingene vil dermed være tilnærmet like. Momenter som kan bidra til å fastlegge om tilskuddet er gjeld eller egenkapital kan være om pengene er ment å betales tilbake, om det eventuelt beregnes renter og om mottaker har økonomisk evne til tilbakebetaling.

I Norge har problemstillingen om tynn kapitalisering særlig vært tilknyttet oljeindustrien, og det har derfor blitt utarbeidet retningslinjer for behandling av slike saker ved Klagenemnda for oljeskatt.⁹⁶ Disse retningslinjene oppstiller et skille mellom letevirsomhet og utbygningsvirsomhet i forbindelse med lånekapasitetsvurderingen, og dette skyldes sannsynlighetsgraden for inntjening og dermed mulighet for

⁹⁵ Rt. 2001 s. 851 (863).

⁹⁶ Zimmer (2009) s. 163.

tilbakebetaling. I dommen Statoil Angola,⁹⁷ som gjaldt et tilfelle der morselskapet gav datterselskapet et rentefritt lån og spørsmålet var beskatning av en eventuell renteinntekt, refereres det til kontorets retningslinjer:

«Ved vurderingen av Statoil Angolas lånekapasitet tok nemnda utgangspunkt i de retningslinjer den tidligere hadde fastsatt vedrørende tynn kapitalisering av oljeselskaper. Virksomhet med å lete etter petroleum er etter disse retningslinjene ansett for å være forbundet med så stor økonomisk risiko at den bare kan finansieres ved egenkapital. Utbyggingsvirksomhet er etter retningslinjene ansett for å kunne finansieres med inntil 80 % lånekapital. I motsetning til letevirksomhet, som overhodet ikke blir ansett for å gi grunnlag for lånekapasitet, blir utbyggingsvirksomhet således ansett for å gi grunnlag for lånekapasitet innenfor en ramme på 80 % av utbyggingskostnadene.»⁹⁸

Det er etter rettspraksis ikke tvilsomt at skatteloven § 13-1 kan anvendes på tilfeller av tynn kapitalisering i norsk rett, og vurderingen blir den samme som etter Retningslinjene. I begge tilfeller er momenter som risiko, lånekapasitet og ikke minst transaksjonens underliggende økonomiske substans svært tungtveiende, og vil i mange tilfeller føre til det samme resultat.

4.3 Utleie av personell

4.3.1 Secondment arrangements

Utleie av personell innad i et konsern over landegrensene reiser særlige spørsmål i forbindelse med det økonomiske substansunntaket. Dersom et morselskap i stat A leier ut noen av sine arbeidstakere til datterselskapet hjemmehørende i stat B i stedet for å yte en tjeneste til datterselskapet hjemmehørende i stat B, vil dette ofte ha ulike skattemessige virkninger. Ved arbeidsutleie gir ikke tilstedeværelsen av morselskapets ansatte grunnlag for å gi morselskapet status som fast driftssted i stat B. Ved slik utleie av personell har dermed som hovedregel stat B ikke beskatningsrett for lønn og utgifter

⁹⁷ Rt. 2007 s. 1025.

⁹⁸ Rt. 2007 s.1025 (7).

som betales til de utleide arbeidstakerne fra datterselskapet, enten de betales direkte til arbeidstakerne fra datterselskapet, eller datterselskapet betaler dette til morselskapet som betaler videre til de utleide arbeidstakerne. Det er således mottakerselskapet, i dette tilfellet datterselskapet, som anses som den virkelige arbeidsgiver fordi det har instruksjonsmyndighet ovenfor arbeidstakeren og bærer dennes kostnader, og derfor skattlegges ikke morselskapet for inntekten innvunnet gjennom det utleide personell. De kostnader som påføres mottakerselskapet vil typisk være direkte kostnader tilknytter arbeidstakerne slik som lønn, bonus osv. Utleieselskapet får dekket bruken av sine arbeidstakere, men normalt ikke utover hva de samme arbeidstakerne ville ha kostet selskapet i stat A. Internasjonalt kalles disse avtalene for «secondment arrangements», og brukes blant annet for å hindre etablering av fast driftssted for utleieselskapet.⁹⁹

4.3.2 Restrukturering fra utleieavtale til tjenesteavtale

Problemstillingen i det følgende vil være i hvilke tilfeller en avtale som oppstilt ovenfor kan restruktureres til å være en avtale om tjenester, og ikke utleie av personell. Poenget med restruktureringen er å etablere skatteplikt for staten som leier ut arbeidskraften, og benytte Retningslinjenes unntak om økonomisk substans som grunnlag for dette.

Når morselskapet i stat A leier ut arbeidskraft til stat B, er to av de viktigste momentene for å fastlegge fast driftssted for stat A om selskapet i stat B reelt og formelt har styringsrett og kontroll med de utleide arbeidstakerne og om utleier i stat A har et resultatansvar eller ikke. Dersom utleier i stat A har et resultatansvar, kan dette bety at utleier i stat A reelt sett utfører en tjeneste for datterselskapet i stat B. På samme måte vil manglende styringsrett og kontroll over arbeidstakerne, både formelt sett og reelt sett, også kunne bety at utleieavtalen må reklassifiseres til en tjenesteavtale. Her kan også prisen gi en indikasjon på hva avtalen reelt sett omhandler; ved resultatansvar vil prisen normalt bli satt høyere mellom uavhengige parter, fordi resultatansvar medfører økt risiko. Dette henger også sammen med de utleide ansattes funksjoner; dersom resultatansvaret er lagt til datterselskapet i stat B, kan det spørres om datterselskapet har evne til å bære denne risikoen, eller om den i realiteten bæres av morselskapet i stat A.

⁹⁹ Deloitte (2009) s. 1.

Dersom de ansattes funksjoner er distribuert rundt i datterselskapet og konsernet på en måte som ikke er forretningsmessig begrunnet, kan det være et tegn på mangel på økonomisk substans. Et eksempel på dette kan være at man bruker lokale arbeidere til produksjon ved en fabrikk i stat B, mens de utleide arbeiderne fra stat A har lederstillinger over lang tid. Det kan da spørres om hvem som reelt sett driver og drifter selskapet; dersom den avgjørende kompetansen for selskapet i stat B er representert ved arbeiderne fra stat A, kan ikke selskapet i stat B sies å ha instruksjonsmyndighet i praksis overfor dem. Zimmer skriver at problemstillingen om de ansattes funksjoner er kontroversiell og foreløpig uten en ensartet løsning i OECD,¹⁰⁰ men en avklaring på dette område ville muligens hatt betydning for forutberegnelighet og avvergelse av muligheten for dobbeltbeskatning samt restrukturering etter unntaket.

Det kan reises en problemstilling om hvorvidt utleieavtalen som oppstilt ovenfor er en løsning som velges fordi partene inngår i et konsern, og om uavhengige parter ville ha inngått en tilsvarende avtale under tilsvarende forhold. Dersom uavhengige parter ikke ville ha strukturert en tilsvarende utleieavtale, kan det være grunnlag for restrukturering etter unntaket om økonomisk substans. En slik restrukturering til tjenesteavtale vil kunne medføre fast driftssted for morselskapet, og kan således etablere skatteplikt.

Et eksempel som kan bidra til å belyse problemstillingen nærmere er Kina som i juli 2009 begynte å skattlegge utenlandske selskaper som hadde leid ut arbeidstakere til kinesiske datterselskaper. Dette blir gjort ved at lokale kinesiske skattemyndigheter tolker avtalegrunnlaget mellom selskapene på bakgrunn av et rundskriv («circular 103») utstedt av statlige skattemyndigheter.¹⁰¹ Dersom avtalene reelt sett innebærer utveksling av tjenester, kan det være grunnlag for å fastslå at det foreligger fast driftssted og dermed skatteplikt til Kina. Vurderingen av om det foreligger fast driftssted kan gjøres ved å se på resultatansvar og risiko, samt de ansattes funksjoner og kompetanse. Denne endringen i kinesisk skattepolitikk ble gjort for å styrke kinesiske skattefundamenter.

¹⁰⁰ Zimmer (2009) s. 243.

¹⁰¹ White & Case (2009) s. 1.

For konsernselskaper som får påvist fast driftssted gjennom utleieavtalene kan de skatterettslige konsekvensene bli beskatning på opptil 30 %.¹⁰²

¹⁰² Deloitte (2009) s. 1.

5 Unntaket vedrørende transaksjonens kommersielle rasjonalitet

5.1 Det kommersielle rasjonalitetsunntaket

Som tidligere nevnt, foreligger det to snevre unntak fra som-strukturert prinsippet. Det andre unntaket fra som-strukturert prinsippet vedrører transaksjonens kommersielle rasjonalitet, og består imidlertid etter Retningslinjenes formulering av *to kumulative vilkår*:

«Det andre tilfellet oppstår når transaksjonens form og substans riktignok stemmer overens, mens de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen, sett under ett, **avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte, samtidig som den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndigheten fra å fastsette en korrekt internpris.**»¹⁰³ (min uth.)

Unntakets vilkår om prishindring, som også må være oppfylt for at unntaket kommer til anvendelse, behandles i oppgavens punkt 5.1.2. I det følgende vil vilkåret om at det må foreligge kommersiell rasjonalitet behandles, og vilkårets rekkevidde og anvendelsesområde vil belyses nærmere.

5.1.1 Anvendelse og rekkevidde

Som ordlyden gir klare indikasjoner på, kommer unntaket til anvendelse nettopp i de tilfeller der det foreligger økonomisk substans, slik at unntaket er ment å ramme tilfeller der omstendighetene ved transaksjonen avviker fra hva uavhengige parter ville avtalt under tilsvarende forhold. Dette innebærer at unntakene kan komme til anvendelse på til dels ulike forhold og typer transaksjoner.

¹⁰³ OECD 95 para. 1.37.

Dersom ligningsmyndighetene skal teste den kontrollerte transaksjon under det økonomiske substansunntaket først, og deretter under det kommersielle rasjonalitetsunntaket, vil en slik anvendelse av unntakene på transaksjonen forutsette at det er *den samme faktor* som testes under begge unntak. I mange tilfeller vil det imidlertid være relativt klart hvilket unntak som skal benyttes, for eksempel ved tynn kapitalisering. Er det derimot flere elementer ved den kontrollerte transaksjon som er gjenstand for restrukturering, vil det være hensiktsmessig å vurdere det først under det kommersielle rasjonalitetsunntaket.¹⁰⁴ Dersom tilfellet faller inn under unntaket, er det ikke nødvendig å teste det økonomiske substansunntaket, fordi det ene unntaket utelukker bruk av det andre.

Før uttrykket kommersielt rasjonell tolkes, bør det klarlegges hva som menes med «de ordninger som opprettes i forbindelse med transaksjonen». Ordlyden i seg selv gir inntrykk av at vurderingen av kommersiell rasjonalitet knytter seg til noe annet enn selve transaksjonen,¹⁰⁵ og gir etter min mening også antydning om et mulig alternativt tidsperspektiv; altså ordninger som opprettes *før eller under* avvikling av den kontrollerte transaksjon i motsetning til *etter* at transaksjonen faktisk er foretatt. Bullen tilbakeviser at vurderingen knytter seg til noe annet enn den kontrollerte transaksjonen, og skriver at det fremgår av Retningslinjene at det er den kontrollerte transaksjon i seg selv som er underlagt vurderingen, og som eventuelt skal restruktureres. Det vil således være naturlig at det er den samme transaksjon som er gjenstand for *både* rasjonalitetsvurderingen og restruktureringen.¹⁰⁶ Det kan etter dette derfor konkluderes med at det er den kontrollerte transaksjon og dens struktur som er gjenstand for vurderingen etter unntaket. Når dette er tilfellet er det ikke nødvendig å analysere hvorvidt unntaket knytter seg til tiden før eller under avvikling av transaksjonen, fordi det vil være tilstrekkelig å påpeke kommersiell irrasjonalitet under et hvilket som helst stadie under prosessen.

¹⁰⁴ Bullen (2010) s. 417.

¹⁰⁵ Bullen (2010) s. 419.

¹⁰⁶ Bullen (2010) s. 420.

Videre skal ordningene som opprettes i forbindelse med transaksjonen sees under ett, noe som innebærer at ligningsmyndighetene ikke har anledning til å trekke ut et bestemt avtalevilkår og vurdere dette *isolert*, men må settes i sammenheng med resten av transaksjonen.¹⁰⁷ Deretter skal det vurderes hvorvidt denne «(...) avviker fra de som ville vært opprettet av uavhengige foretak som opptrer på en kommersielt rasjonell måte (...)».¹⁰⁸ For å gjøre dette, må det for det først forklares hva som menes med et avvik. Dette vil bli behandlet videre nedenfor, og består av en armlengdetest. Videre må det undersøkes hva som menes med kommersiell rasjonalitet.

5.1.2 Kommersiell rasjonalitet

Det fremgår ikke av Retningslinjene selv hva som menes med kommersiell rasjonalitet, og uttrykket må derfor tolkes i lys av en naturlig språklig forståelse og OECDs øvrige materiale i avsnittet nedenfor (RTA-standard).

En naturlig språklig forståelse av kommersiell rasjonalitet tilsier for det første en nær tilknytning til det økonomiske aspektet ved transaksjonen. Ethvert rasjonelt foretak vil for det første forsøke å maksimere sin profitt og ha en høyest mulig inntjening gjennom virksomheten. Dersom inntekten reduseres i tilfeller der det er praktisk mulig med økt profitt, vil det etter omstendighetene kunne være kommersielt irrasjonelt fordi det ikke gir noen forretningsmessig mening. Dette må imidlertid sees i et bredt perspektiv; det kan være flere grunner til at det ikke alltid bestrebes etter høyest mulig profitt. Eksempler på dette kan være at maksimal profitt er forbundet med en høy risiko for tap.

For det andre vil transaksjonens forretningsmessige egenverdi spille inn; transaksjonen kan være rasjonell fordi den fungerer som et ledd i en større plan og målsetting for foretaket, som på lang sikt skal bidra til økt inntjening. Et eksempel på dette kan være transaksjoner som ledd i en samarbeidsavtale mellom produsent og leverandør som går over svært mange år, og der man er avhengig av forretningsforbindelsen og derfor har et

¹⁰⁷ Bullen (2010) s. 420.

¹⁰⁸ OECD 95 para. 1.37.

økonomisk insentiv til å holde på avtaleparten til tross for enkelte ugunstige transaksjoner.

Det bør imidlertid fremheves at vurderingen av skattyters rasjonalitet er sammensatt, og uheldige resultater kan forekomme dersom en snever norm legges til grunn. Bullen nevner som eksempel at dersom en jurist i det offentlige avslår et tilbud som advokat i et advokatfirma vil han ikke bli skattlagt for sin *potensielle* inntekt der, selv om det ville vært rasjonelt å bytte stilling rent profittmessig.¹⁰⁹ Det er derfor grunn til å anvende unntaket med noe varsomhet.

Et eksempel på et tilfelle som kan tenkes å være kommersielt irrasjonelt og dermed rammes av unntaket, er lån mellom selskap i samme konsern i utenlandsk valuta som ikke kan anses som funksjonell for selskapene. Et morselskap i stat A låner ut en million av valuta X til datterselskapet i stat B. Valuta X er ikke funksjonell hverken mellom selskapene eller i statene der selskapene er hjemmehørende. Verdien til valuta X har i lang tid vært stabilt synkende, slik at det akkumuleres et stort tap på datterselskapets hånd, og fører eventuelt til høye rente- og gjeldsfradrag.

Det kan være mange grunner til at en låneavtale mellom to parter er satt til en annen valuta enn den som er gjengs der selskapene er hjemmehørende, for eksempel i dollar. Valutaen er da lett omsettelig og kan kanskje være mer forutberegnelig kursmessig. Når partene allikevel velger en valuta som tilsynelatende ikke har noen reell funksjon for dem som sådan, og som i tillegg har vært og er stabilt synkende, kan det være nærliggende at uavhengige parter ville ha strukturert avtalen annerledes og at transaksjonen er kommersielt irrasjonell. Dette kan innebære at de ville ha valgt en valuta som er mindre ustabil enn valuta X, og som dermed ikke genererer et like stort tap (eller risiko for tap). Dersom uavhengige parter etter dette ville ha strukturert avtalen annerledes, kan strukturen være kommersielt irrasjonell og stride mot armlengdeprinsippet. Avtalen kan da restruktureres etter Retningslinjenes unntak, forutsatt at prishindringsvilkåret er oppfylt. Dette kommer jeg nærmere tilbake til i punkt 5.3.

¹⁰⁹ Bullen (2010) s. 195.

Selv om en rent språklig tolkning av kommersiell rasjonalitet kan være nyttig for å klarlegge innholdet, bør dette suppleres med øvrig materiale fra Retningslinjene. Derfra kan det utledes en standard som gir medlemslandene et utgangspunkt når det skal vurderes hvorvidt en kontrollert transaksjon er kommersielt rasjonell.

5.1.2.1 RTA-standarden (realistisk tilgjengelige alternativer)

Retningslinjene uttaler følgende om uavhengige foretaks valg av transaksjoner generelt:

«Uavhengige foretak vil ved vurdering av vilkårene ved en potensiell transaksjon sammenligne transaksjonen med de øvrige alternativer som realistisk sett er åpne for dem, og de vil kun inngå en transaksjon dersom de ikke ser noe alternativ som er klart mer attraktivt. Eksempelvis er det usannsynlig at et foretak vil akseptere et pristilbud for sitt produkt fra et uavhengig foretak dersom det vet at andre potensielle kunder er beredt til å betale mer under lignende omstendigheter. Dette poenget er relevant for spørsmålet om sammenlignbarhet, fordi uavhengige foretak generelt vil ta med i beregningen enhver økonomisk relevant forskjell mellom de alternativer som de realistisk sett står overfor (såsom forskjeller i risikograd eller andre sammenlignbarhetsfaktorer drøftet nedenfor) når de vurderer disse alternativene.»¹¹⁰ (min uth.)

Sitatet ovenfor er i Retningslinjene ikke satt i sammenheng med anvendelsen av det kommersielle rasjonalitetsunntaket, men kan i stor grad kaste lys over unntakets anvendelsesområde og konkretisere det aktuelle sammenligningsgrunnlaget.¹¹¹

Standarden innebærer to vurderinger. For det første må de eventuelle realistisk tilgjengelige alternativene identifiseres. Deretter må det påvises at ett av de identifiserte alternativene er mer attraktive enn den kontrollerte transaksjon. Dersom det ikke foreligger realistisk tilgjengelig alternativer, kan ikke skattyteren klandres for sitt valg av transaksjon, og det foreligger ikke brudd på armlengdeprinsippet. Dersom

¹¹⁰ OECD 95 para. 1.15.

¹¹¹ Bullen (2010) s. 424.

alternativer finnes, må det påvises at disse er *mer* attraktive for skattyteren for at strukturelle endringer kan gjennomføres etter Retningslinjenes unntak om kommersiell rasjonalitet.¹¹²

5.1.2.2 Tilgjengelige alternativer

Den første problemstillingen som reiser seg, er hvordan man finner frem til realistisk tilgjengelige alternativer, og eventuelt hva som gjør at de fremstår som realistiske. Retningslinjene selv ser ut til å forutsette at uavhengige foretak selv er klar over de alternativer som foreligger, i den forstand at de for eksempel er klar over hvilken pris som kan kreves på markedet for en bestemt vare. Dette kan være en vurdering som bærer preg av skjønn, og det er derfor viktig at det er de realistisk tilgjengelige alternativer sett fra den aktuelle *skattyters* ståsted som er gjenstand for vurdering, og vurderingen vil alltid bli relativ.¹¹³

Bullen påpeker begrensninger i hva som kan anses som realistiske alternativer, i den forstand at alternativet må være akseptabelt for skattyters medkontrahent samt at skattyteren må ha kjennskap til alternativet.¹¹⁴ Et realistisk alternativ vil etter dette være et aktuelt og relevant alternativ som ikke forvrenger avtaleforholdet mellom partene, og som derfor enkelt kunne velges av skattyter.

5.1.2.3 Alternativet må være klart mer attraktivt

Den neste problemstillingen er hva som menes med at alternativet må være klart mer attraktivt enn den transaksjon som er valgt. Det er som nevnt ikke tilstrekkelig at det foreligger et alternativ; alternativet må i tillegg være klart mer attraktivt. Denne vurderingen kan deles inn i ytterligere to øvelser for rettsanvenderen: først identifiseres attraktiviteten til både den kontrollerte transaksjon og det identifiserte alternativet.

¹¹² Bullen (2010) s. 426.

¹¹³ Bullen (2010) s. 431.

¹¹⁴ Bullen (2010) s. 430.

Deretter sammenlignes graden av attraktivitet, og dersom alternativet er *klart mer* attraktivt, er det grunnlag for restrukturering etter unntaket.¹¹⁵

Hva som kan karakteriseres som attraktivt, er på samme måte som ved tilgjengelighetsvurderingen svært relativt. Retningslinjene definerer ikke begrepet, men det kan antas at det er kommersiell attraktivitet som er gjenstand for vurdering. Et attraktivt alternativ vil ofte ha et økonomisk aspekt; for å fremstå som attraktivt må alternativet ha evne til å øke inntjening og maksimalisere profitt for skattyter, fordi dette vil være attraktivt mellom uavhengige parter. Hvorvidt et alternativ er realistisk tilgjengelig og attraktivt henger ofte sammen; et lite tilgjengelig alternativ vil ofte være lite attraktivt, og motsatt.¹¹⁶

Etter å ha identifisert et attraktivt alternativ, må graden av attraktivitet sammenlignes med den kontrollerte transaksjon. Det er kun grunnlag for restrukturering dersom det identifiserte alternativet er mer attraktivt. Dette kan være en vanskelig vurdering og bære preg av skjønn. Vurderingen av hva som er attraktivt må rettes mot det tidspunktet skattyter foretok den kontrollerte transaksjon, og dermed hva som fremstod som mest attraktivt da.¹¹⁷ Videre må det være klart mer attraktivt; at alternativet er noe mer attraktivt, er ikke tilstrekkelig. Å restrukturere på bakgrunn av tilnærmet lik grad av attraktivitet kan være uheldig, og kan bidra til å undergrave Retningslinjenes egentlige formål med restruktureringen.¹¹⁸ Det er imidlertid vanskelig å oppstille en konkret tallfesting av hvor mye mer attraktivt alternativet må være (for eksempel 50 %), men ordlyden «klart mer» kan tilsi en vesentlighetsvurdering som kan veilede ligningsmyndighetene.

5.2 Irrasjonalitet mellom uavhengige parter

En problemstilling som kan reise seg, er hvorvidt en isolert sett kommersielt irrasjonell struktur faller utenfor unntaket, dersom denne strukturen benyttes av uavhengige

¹¹⁵ Bullen (2010) s. 431.

¹¹⁶ Bullen (2010) s.433.

¹¹⁷ Bullen (2010) s. 433.

¹¹⁸ Bullen (2010) s. 437.

foretak. Når den benyttes av uavhengige foretak, vil strukturen bestå armlengdetesten til tross for dens irrasjonalitet, og det vil i utgangspunktet ikke foreligge et brudd på artikkel 9 (1). Problemstillingen er nok mer teoretisk interessant enn praktisk; dersom transaksjonen skjer mellom uavhengige parter vil dette være en sterk indikasjon på at den er kommersielt rasjonell.

Allikevel skriver Bullen at unntakets ordlyd tilsier en motsatt tolkning og at en skattyter ikke kan forhindre strukturelle endringer ved å henvise til uavhengige foretaks irrasjonelle struktur.¹¹⁹ Etter min mening samsvarer ikke dette med ordlyden i artikkel 9 (1), fordi hele poenget med øvelsen er å påpeke brudd på armlengdeprinsippet (og dermed forhindre unngåelse av beskatning) og ikke kommersiell rasjonalitet *som sådan*: «(...)which differ from those which would be made between independent enterprises (...)».¹²⁰ Slik sett blir vurderingen vedrørende kommersiell rasjonalitet et middel som brukes på vei mot målet, og er i denne sammenheng ikke et mål i seg selv. Bullen skriver allikevel videre at dersom *konkrete* ukontrollerte transaksjoner som er kommersielt irrasjonelle mellom uavhengige foretak kan indentifiseres av skattyteren, *formodes* det at ligningsmyndighetene ikke kan avskrive skattyters transaksjon som kommersielt irrasjonell. Dette synet støttes også av Retningslinjene.¹²¹

5.3 Prishindringsvilkåret

5.3.1 Vilkårets ordlyd og bakgrunn

For at unntaket skal komme til anvendelse, må også prishindringsvilkåret være oppfylt. Retningslinjene formulerer vilkåret på denne måten:

«...samtidig som den faktiske strukturen i praksis forhindrer skattemyndigheten fra å fastsette en korrekt internpris.»¹²²

¹¹⁹ Bullen (2010) s. 421.

¹²⁰ OECD MTC Artikkel 9 (1).

¹²¹ OECD 2010 para. 9.172.

¹²² OECD 95 para. 1.37.

Norsk intern rett oppstiller ingen tilsvarende krav til prishindring ved strukturelle endringer etter den ulovfestede gjennomskjæringsregelen.¹²³ Grunnen til at vilkåret foreligger i OECDs Retningslinjer, må derfor analyseres nærmere. Først vil vilkårets ordlyd tolkes.

Det gis ingen begrunnelse for prishindringsvilkåret i Retningslinjene. Det kan allikevel være mange grunner til at kommersielt irrasjonelle transaksjoner skaper en prishindring, og at dette medfører et behov for et slikt vilkår for restrukturering: det kan være svært vanskelig å finne sammenligningsgrunnlag ved irrasjonelle transaksjoner og dette medfører en prishindring i praksis.¹²⁴

5.3.2 Vilkaets rekkevidde

5.3.2.1 Skattyters intensjon og avvikets størrelse

Det er et krav om at ligningsmyndighetene blir hindret fra å fastsette korrekt *internpris*. Dette innebærer at de ulike internprisindemetodene som Retningslinjene oppstiller ikke kan brukes til sitt formål, fordi de er uanvendelige på den kontrollerte transaksjonen. Når slike transaksjoner ikke skjer mellom uavhengige foretak må ligningsmyndighetene finne alternative måter å finne prisen på.

Etter en normal språklig forståelse av ordlyden kreves det ikke at prishindringen foreligger som følge av en intensjon fra skattyters subjektive side om å vanskeliggjøre internprisingen. Det er tilstrekkelig at den forhindres «i praksis». Det tas her sikte på en fullstendig objektiv vurdering av hindringen, og skattyters subjektive formål vil derfor ikke være en del av vurderingen etter prishindringsvilkåret.

Videre er det ikke et krav om at det må være *umulig* å fastsette internprisen; det vil være tilstrekkelig at internprisen ikke kan fastsettes *korrekt*,¹²⁵ og derfor vil ethvert avvik fra

¹²³ Bullen (2010) s. 438.

¹²⁴ Bullen (2010) s. 440.

¹²⁵ Bullen (2010) s. 439.

den korrekte prisen være relevant. Korrekt internpris vil tilsi den prisen som kan utledes ved bruk av armlengdeprinsippet.¹²⁶

5.3.2.2 Årsakssammenheng og vurderingstema

Det kan reises et spørsmål om at prishindringen må være en direkte konsekvens av at transaksjonen er kommersielt irrasjonell. Ordlyden er i denne sammenheng uklar, og henviser bare til «den faktiske strukturen». Bullen påpeker at det er nettopp det irrasjonelle ved transaksjonen som gjør den til gjenstand for restrukturering, og at det derfor bør leses i en slik sammenheng. Han mener videre at prishindringsvilkåret tvinger frem en hypotetisk vurdering av hva uavhengige parter ville ha satt prisen til dersom de hadde foretatt en transaksjon som de i utgangspunktet aldri ville ha foretatt seg, fordi den er kommersielt irrasjonell.¹²⁷ Dette gjøres fordi det ikke foreligger sammenligningsgrunnlag. Retningslinjene behandler ikke dette spesifikt, og det er derfor noe uklart hvordan vurderingen oppstilles.

Bullens vurderingstema blir etter min mening litt upresis, fordi den forutsetter en hypotetisk vurdering i to ledd. Armlengdeprinsippet som sådan forutsetter kun en hypotetisk vurdering i ett ledd; hva uavhengige parter ville ha valgt under samme omstendigheter. Etter min mening er det heller ikke klart hvorvidt prishindringsvilkåret har en stor selvstendig betydning, og det kan tenkes at prishindringsvilkåret skal fungere som en sikkerhetsventil for større avvik fra armlengdeprinsippet. Dette kan innebære at irrasjonelle transaksjoner i seg selv medfører en prishindring for ligningsmyndighetene, og at det ikke skal mye til for at vilkåret er oppfylt. Ved irrasjonelle transaksjoner må strukturen undersøkes nærmere, og dette kan medføre en tilstrekkelig prishindring.

Dersom man tar utgangspunkt i eksempelet om lån mellom konsernselskaper i utenlandsk valuta som oppstilt ovenfor, kan det reises spørsmål om transaksjonen i det tilfellet oppfyller prishindringsvilkåret. Struktureringen av lånetransaksjonen vil

¹²⁶ Bullen (2010) s. 444.

¹²⁷ Bullen (2010) s. 441.

medføre at prisingen blir vanskeliggjort for ligningsmyndighetene, og dette kan anses tilstrekkelig for at vilkåret er oppfylt.

5.4 Proporsjonalitet

Restruktureringen av den kontrollerte transaksjon må være proporsjonal med hvor kommersielt irrasjonell transaksjonen er; det er kun anledning til å restrukturere så langt som irrasjonaliteten strekker seg.¹²⁸ Dette er ikke uproblematisk, fordi kontrakten som sådan kan være kompleks og komplisert, og det kan derfor være vanskelig å ikke indirekte berøre andre sider ved kontrakten som fremstår som kommersielt rasjonelle. En restrukturering av ett bestemt vilkår kan få konsekvenser for andre vilkår, og dermed vil restruktureringen forplante seg skattyterens struktur selv om endringen kun er ment for ett spesielt punkt i avtalen. Kravet om proporsjonalitet vil belyses nærmere ved behandlingen av eksempelet som Retningslinjene oppstiller nedenfor.

5.5 Tilfeller som kan tenkes rammet av unntaket

5.5.1 Retningslinjenes eksempel

I det følgende vil det oppstilles noen typetilfeller som kan tjene som eksempel på forhold som vil kunne rammes av unntaket i sin helhet, altså både av det kommersielle rasjonalitetsvilkåret og prishindringsvilkåret. Det tas her utgangspunkt i Retningslinjene og deretter vil ytterligere tilfeller belyses.

Retningslinjene nevner som eneste eksempel:

«Et eksempel på en slik situasjon er et salg i henhold til en langsiktig kontrakt, mot betaling av et engangsbeløp, av en ubegrenset eiendomsrett til alle immaterielle rettigheter som måtte følge av fremtidig forskning i kontraktens løpetid (som tidligere vist til i punkt 1.10). Selv om det i dette tilfelle kan være korrekt å anerkjenne transaksjonen som en overdragelse av en næringseiendel, vil det likevel være

¹²⁸ Bullen (2010) s. 446.

hensiktsmessig for en skattemyndighet å tilpasse vilkårene for overdragelsen i sin helhet (og ikke kun med hensyn til prising) til det som med rimelighet kunne forventes hadde overdragelsen av eiendelen vært gjenstand for en transaksjon mellom uavhengige foretak. Det ville følgelig i dette tilfelle for eksempel kunne være hensiktsmessig for skattemyndigheten å justere kontraktens vilkår på en kommersielt rasjonell måte som en løpende forskingsavtale.»¹²⁹

Eksempelet innebærer at avtalens vilkår restruktureres i henhold til hva uavhengige parter ville ha avtalt under tilsvarende forhold; i dette tilfellet å endre kontraktens karakter av å være en langsiktig kontrakt mot et engangsbeløp. Dette kan innebære å restrukturere avtalen til løpende betalinger basert på inntjeningen. Det sentrale poenget ved eksempelet ligger i armlengdevurderingen; problemstillingen blir om uavhengige parter ville kontrahert bort inntekt for all fremtidig forskning etter avtalen mot et engangsbeløp. Proporsjonalitet spiller en sentral rolle ved anvendelse av unntaket, og dette kommer også indirekte frem i eksempelet: ved restrukturering av avtalen til en løpende forskingsavtale kan det likevel være korrekt å anerkjenne transaksjonen som en overdragelse av en næringseiendel, og hele avtalen som sådan er derfor ikke nødvendigvis gjenstand for restrukturering.¹³⁰

5.5.2 Irrasjonelle verddivurderinger på grunn av usikkerhet

Et tilfelle Bullen nevner som er beslektet med Retningslinjenes eksempel er irrasjonelle verddivurderinger ved kjøp av immaterielle verdier.¹³¹ Ved slike kjøp kan det være vanskelig å fastsette den fremtidige avkastningen av den immaterielle verdien som kjøpes, og dette kan det være mange grunner til: teknologien kan være ny og således uprøvd på markedet, eller det kan være en sannsynlighet for at teknologien om kort tid allerede vil være utdatert før kontraktens løpetid har gått ut. Det kan derfor være en fordel for uavhengige parter at prisingen har et mer dynamisk preg, og at kontrakten gir rom for justeringen underveis fordi profittens potensiale ikke er åpenbar på tidspunktet

¹²⁹ OECD 95 para. 1.37.

¹³⁰ Bullen (2010) s. 447.

¹³¹ Bullen (2010) s. 517.

for kontraktsinngåelse. En dynamisk prisjustering kan være fordelaktig for både selger og kjøper; dersom profitten øker vil overskuddet distribueres mellom partene og dersom produktet selger dårlig, vil begge parter bære den samme risikoen for minsket inntjening. Slik sett bærer begge parter en risiko og har de samme insentiver for profitt.

Dersom uavhengige parter benytter seg av en kontrakt som gjør prisen dynamisk, vil skattytere med interessefellesskap som operer med en statisk pris muligens være gjenstand for en restrukturering fordi de opptrer på en annen måte enn uavhengige foretak. I et slikt tilfelle vil det foreligge et realistisk tilgjengelig alternativ, nemlig en dynamisk prissetting som uavhengige foretak benytter seg av. Det er videre grunnlag for å hevde at en dynamisk prissetting også vil være mer attraktivt og fordelaktig for skattyter. Dette er imidlertid en sammensatt og komplisert vurdering som må sees fra både kjøper og selgers perspektiv.

Når det gjelder prishindringsvilkåret, kan dette anses oppfylt fordi det på tidspunktet for kontraktsinngåelse vil være vanskelig å anta om kjøperen vil tape eller tjene penger på transaksjonen. Når ikke engang partene i avtalen kan være sikre på prisutfallet, vil det være enda vanskelig for ligningsmyndighetene å fastslå korrekt pris.¹³²

En slik situasjon som beskrevet ovenfor vil derfor kunne restruktureres etter OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (1) og Retningslinjene. Rettsvirkningene av dette blir at skattyteren anses for å ha valgt det realistisk tilgjengelige alternativet, og blir skattlagt på bakgrunn av det.

5.5.3 Fradrag for unødvendige kostnader

Problemstillingen som reises i det følgende er om unntaket om det kommersielle rasjonalitetsunntaket kan benyttes i et tilfelle der et datterselskap krever fradrag for varer kjøpt fra morselskapet som datterselskapet ikke trenger i sin virksomhet.¹³³

¹³² Bullen (2010) s. 521.

¹³³ Bullen (2010) s.536.

Uavhengige foretak vil ha et økonomisk insentiv til å holde kostnader ved virksomheten så lave som mulig, og vil derfor ikke pådra seg kostnader for verdier og eiendeler de ikke trenger i driften. Innad i et konsern kan disse insentivene være annerledes, fordi det kan være gunstig å allokere fradragsposter til selskaper i land med gunstige fradragsordninger, og inntekt til selskaper i land med lave skattesatser.¹³⁴ På den måten vil inntekten til *konsernet* bli høyest mulig, og man benytter seg av en skatteplanlegging som skatteavtalene i mange tilfeller skal hindre. Det er derfor ikke gitt at et selskap krever fradrag for nødvendige utgifter til sin *selvstendige* virksomhet.

Om utgiften er unødvendig for selskapet vil den være kommersielt irrasjonell, og det mest nærliggende og realistisk tilgjengelige alternativet vil være å ikke foreta transaksjonen, fordi det er alternativet som uavhengige foretak ville ha valgt.¹³⁵ Problemstillingen blir etter dette hvorvidt alternativet er klart mer attraktivt for skattyteren. For at det skal være klart mer attraktivt å ikke gjennomføre transaksjonen, kan ikke skattyteren på noen måte nyttiggjøre seg gjenstanden. Dersom gjenstanden kan gi skattyteren en potensielt økt inntekt, eller indirekte bidra til dette, vil det ikke være klart mer attraktivt å avstå. I motsatt tilfelle vil vilkåret om kommersiell irrasjonalitet være oppfylt.

Dersom vilkårene for anvendelsen av unntaket er oppfylt, vil den kontrollerte transaksjon bli gjenstand for en restrukturering etter Retningslinjene og OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (1). Rettsvirkningene blir da at skattyteren blir skattlagt som om han hadde valgt det realistiske tilgjengelige alternativ, og dermed nektes fradrag for sin utgift.

5.5.4 Fradrag og overprøvelse i intern norsk rett

Problemstillingen i det følgende er om et selskap kan nektes fradrag på bakgrunn av at utgiften er kommersielt irrasjonell, og dermed i hvilken grad domstolen kan overprøve skattyters forretningsskjønn etter intern norsk rett. Problemstillingen er egnet til å

¹³⁴ Bullen (2010) s.535.

¹³⁵ Bullen (2010) s. 539.

belyse en eventuell forskjell mellom det kommersielle rasjonalitetsunntaket og intern norsk rett når det kommer til fradragsrettens rekkevidde, samt at vurderingen av tilknytningsvilkåret i § 6-2 i stor grad er parallell med vurderingen etter det kommersielle rasjonalitetsunntaket.

I norsk rett kan enhver skattyter kreve fradrag for «kostnad som er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt».¹³⁶ Et grunnvilkår for fradragsrett er at det foreligger en tilknytning mellom den utgiften som er pådratt og inntekten som erverves.¹³⁷ Etter rettspraksis stilles det ikke et generelt krav om at utgiften må ha vært nødvendig. Dersom utgiften fremstår som totalt meningsløs, kan det imidlertid være et moment i tilknytningsvurderingen.¹³⁸ Grensen for fradragsberettigede kostnader er i stor grad utviklet gjennom rettspraksis, og det tas derfor utgangspunkt i noen sentrale rettsavgjørelser på området. I Total-dommen uttaler Høyesterett: «Jeg kan således ikke se at det kan være et absolutt vilkår for fradragsrett at kostnaden er egnet til å påvirke en skattepliktig inntektsstrøm direkte.»¹³⁹

Formuleringen utelukker ikke at mer avledede utgifter *kan* gi grunnlag for fradragsrett, men om det kan trekkes en antitetisk slutning, altså at indirekte utgifter er fradragsberettiget, er ikke klart. Førstvoterende i dommen Bjerke Pedersen uttaler følgende om utgiftens formål og egnethet:

”Men når det - som i denne sak - er uomtvistet at skattyterens formål med utgiften har vært å fremme erverv av inntekt, kan det etter min oppfatning bare i rene unntakstilfelle bli tale om å nekte fradrag fordi utgiften objektivt sett ikke var formålstjenlig.”¹⁴⁰

Sitatet indikerer at det i utgangspunktet ikke stilles noe krav om objektiv egnethet, *forutsatt* at det er uomtvistet at skattyters formål har vært å skape skattepliktig inntekt. Dette kan innebære at så lenge skattyterens motiv er å erverve skattepliktig inntekt, kan

¹³⁶ Sktl. § 6-1 (1).

¹³⁷ Zimmer (2009) s. 175.

¹³⁸ Zimmer (2009) s. 193.

¹³⁹ Rt. 2005 s. 1434 (26).

¹⁴⁰ Rt. 1981 s. 256 (258).

utgiften som sådan være kommersielt irrasjonell. Slik sett kan det bety at en unødvendig utgift pådratt av et konsernselskap kan bli fradragsberettiget etter intern norsk rett, men blir ansett som kommersielt irrasjonell etter Retningslinjene. Dersom dette er tilfellet, vil skattyter kunne påberope seg fradragsrett etter intern norsk rett og således avverge en eventuell restrukturering etter Retningslinjene. Adgangen til fradragsrett oppstår som en følge av at vurderingen er videre og basert på flere momenter etter § 6-2 (1) og rettspraksis enn Retningslinjenes vurderingstema. Det er likevel grunn til å anta at denne adgangen er snever og kanskje mer teoretisk enn praktisk, fordi domstolen kan foreta en helhetsvurdering etter § 6-2 når det gjelder tilknytningsvilkåret.

5.5.5 Cytec-dommen

5.5.5.1 Faktum og relevans

Eidsivating lagmannsrett behandlet i 2007 en sak som kan tenkes å bli rammet av det kommersielle rasjonalitetsunntaket som oppstilt over.¹⁴¹ Høyesterett nektet anken fremmet, slik at lagmannsrettens dom ble stående. Fordi avgjørelsen er en lagmannsrettsdom, vil rettskildevekten generelt være lavere, men faktum og lagrettens drøftelse kan allikevel belyse hvordan unntaket kan tenkes anvendt av norske domstoler.

Sakens faktum dreide seg om en antatt overføring av immaterielle verdier som varemerker, goodwill, kundebase og teknologirettigheter fra det norske Cytec (organisert som KS, opprettet ved joint venture) til et annet konsernselskap hjemmehørende i USA (Cytec USA). Overføringen skulle ha skjedd som et ledd i en omorganisering der norske Cytec gikk fra å drive egenproduksjon til å drive leieproduksjon for konsernet selskapet var tilknyttet. Ligningsmyndighetene mente at verdiene var overført uten vederlag, og oppjusterte Cytecs inntekt med 300 millioner kroner for inntektsåret 1999. Det sentrale poenget er at avtalen mellom partene ikke dreide seg om overførsel av verdier, men om overgangen fra egenproduksjon til leieproduksjon. Avtalen tillegges derfor egenskaper og innhold som den ikke hadde, og dette utgjør den strukturelle endringen.

¹⁴¹ Utv. 2007. 1440.

Norske Cytec var tidligere eid av Cytec USA og Dyno, med 49,5 % på hver. Cytec USA kjøpte ut Dyno i 1997, og dette kjøpet danner sammenligningsgrunnlaget for den kontrollerte transaksjon i dommen, fordi oppkjøpet skjedde mellom uavhengige parter. I forbindelse med oppkjøpet ble det utarbeidet en rekke rapporter som redegjorde for verdiene i Cytec Norge, og inntektsjusteringene gjort av ligningsmyndighetene er i stor grad basert på dette. Staten understreker i sine anførsler at det ville være vanskelig å fastsette verdiene i selskapet uten Dynokjøpets rapporter. I det følgende vil partenes anførsler vedrørende de strukturelle endringer belyses noe nærmere.

5.5.5.2 Partenes anførsler

Cytec anfører at OECDs Retningslinjer oppstiller strenge krav for fravikelse av skattyters disposisjoner, og at Dynokjøpet ikke kan brukes som sammenligningsgrunnlag. Til dette svarer ligningsmyndighetene at det ikke foreligger noen strukturell endring, *men kun en beskrivelse av hva som faktisk har funnet sted*, basert på Dynokjøpet og selskapets behov for de immaterielle verdiene ved ordreproduksjon. Inntektsjusteringen er derfor ikke i strid med Retningslinjene punkt 1.36 (1.64).

Cytec anfører videre at årsaken til en eventuell inntektsreduksjon var et usikkert marked, og det at det derfor var kommersielt rasjonelt å gå over fra egenproduksjon til ordreproduksjon. Det ligger implisitt i argumentasjonen at inntektsmulighetene vil være høyere som egenprodusent, men det vil også være en risiko for tap. Driver selskapet ordreproduksjon vil risikoen og inntekten reduseres, men inntekten vil imidlertid være mer stabil. Dette kan føre til at ordreproduksjon vil være et attraktivt alternativ dersom markedet for den aktuelle produsent er svingende eller uforutsigbart. Det kan derfor ikke utelukkes at en slik omlegging kan være kommersielt rasjonell, fordi det kan sikre selskapet en viss inntekt. Til dette anfører ligningsmyndighetene at omleggingen ikke var kommersielt rasjonell med tanke på markedsforholdene, og at dette i seg selv ikke forklarer inntektsreduksjonen.

Videre anføres det at OECDs Retningslinjer ikke eksplisitt har blitt anvendt på forholdet, og at dette medfører saksbehandlingsfeil. Ligningsmyndighetene møter dette med å fastslå at det ikke foreligger saksbehandlingsfeil så lenge det fremgår av drøftelsen i ligningsvedtaket at Retningslinjene har blitt anvendt.

5.5.5.3 Lagmannsrettens merknader

Lagmannsretten deler seg i et flertall og et mindretall. Det vil i det følgende knyttes kommentarer til flertallets votum, som stadfestet tingrettens dom og gav ligningsmyndighetene medhold.

Lagmannsretten tok først stilling til om de immaterielle verdiene faktisk var overført til det andre konsernselskapet, og deretter hvorvidt det var basert på en armlengdes pris sammenlignet med hva verdiene ble ansett for å være verdt ved Dynokjøpet. Akkurat dette spørsmålet kan tolkes som et spørsmål om det foreligger økonomisk substans; om den økonomiske substansen i transaksjonen avviker fra dennes form. Det uttales at overgangen fra egenproduksjon til ordreproduksjon medførte at tilgangen til verdiene ikke lenger var like kritisk, fordi markedsrisikoen var minimalisert. Lagretten støttet ligningsmyndighetene i at Dynokjøpet kunne brukes som sammenligningsgrunnlag for å finne fram til armlengdes pris. Fra flertallets votum siteres:

”Et uavhengig selskap ville ikke oppgitt slike rettigheter, sjøl om det ikke lenger hadde bruk for rettighetene, uten å kreve vederlag, noe KS ikke har gjort. Et avkall på disse rettighetene ville derfor – mellom uavhengige parter – blitt kompensert med en motverdi.”

Sitatet ovenfor er interessant fordi den strukturelle endringen som ligningsmyndighetene gjennomfører kommer til uttrykk: avtalen som regulerer omorganiseringen fra egenproduksjon til ordreproduksjon blir justert til *også* å være en overføring av immaterielle verdier. Sitatet kan tenkes å henspille på kommersiell rasjonalitet; et uavhengig og dermed rasjonelt selskap ville ha blitt kompensert med en motverdi. Dommen behandler således ikke bare selve prisingen av verdiene, men en strukturell endring i forkant av dette, fordi avtalen tillegges elementer som partene ikke

har regulert. At Cytec går over fra egenproduksjon aksepteres som sådan, men ligningsmyndighetene hevder at det ligger en overdragelse av verdier i avtalen om omorganisering.

Skattyters disposisjon blir derfor satt til side og utfylles med markedsmessige vilkår av lagmannsretten. Dette gjøres ved at det først konstateres at verdiene er overført, og deretter finnes prisen på bakgrunn av sammenligningsgrunnlaget (foretatt mellom uavhengige parter). På bakgrunn av dette foretas en inntektsjustering, som resulterer i høyere skattegrunnlag for Cytec. En enstemmig lagmannsrett uttaler også at det ikke foreligger saksbehandlingsfeil når det ikke er vist direkte til OECDs Retningslinjer, så lenge drøftelsen i vedtaket viser at de er anvendt.

5.5.5.4 Det kommersielle rasjonalitetsunntaket anvendt på Cytecs tilfelle

Det kommersielle rasjonalitetsunntaket er det unntaket som det er mest nærliggende å anvende på Cytecs tilfelle. Den første problemstillingen som reiser seg, er om uavhengige parter ville ha solgt de immaterielle verdiene ved omgjøringen.

Formålet med den første problemstillingen er å belyse hvorvidt Cytec opptrådte kommersielt rasjonelt. Generelt kan et selskap ha mange grunner til å legge om produksjonen fra egenproduksjon til ordreproduksjon. Ved ordreproduksjon minsker risikoen for overproduksjon, og inntekten kan være mer stabil. Men fordi markedsrisikoen forsvinner, kan også inntekten reduseres som følge av lavere priser. Behovet for de immaterielle verdiene som bestod av blant annet kundebase og salgsrettigheter er ikke like stor ved ordreproduksjon, men de kan allikevel ha en økonomisk verdi som kan selges med gevinst. Cytec argumenterte med at forholdene i markedet tilsa at en endring i produksjonen var kommersielt rasjonell, noe ligningsmyndighetene tilbakeviser. Lagretten konkluderer med at uavhengige parter ville ha solgt verdiene ved en omdanning av produksjonen, og således at en eventuell vederlagsfri overførsel som ledd i omdanningen er kommersielt irrasjonell. Det er dermed ikke omorganiseringen lagretten mener er irrasjonell, men at blant annet kundebasen og teknologirettighetene ikke ble kompensert ved en motytelse.

Den andre problemstillingen som reiser seg er hvorvidt Cytec eventuelt hadde andre realistisk tilgjengelige alternativer som selskapet kunne benyttet seg av. I Cytecs tilfelle kan det sies å foreligge minst to (kjente) alternativer. Enten å avstå fra omorganiseringen, og dermed også overføringen av verdiene, eller foreta omorganiseringen slik som det ble gjort. Resultatet av dommen kan sees som et tredje alternativ, men ellers er ikke holdepunkter for å peke på andre konkrete alternativer som Cytec anså som attraktive og tilgjengelige. Dersom selskapet hevder at markedsforhold tvinger frem en omorganisering til mindre risikofylt produksjon, vil det fremstå som attraktivt på det aktuelle tidspunktet.

Prishindringsvilkåret må også anses oppfylt fordi fastsetting av korrekt internpris ble vanskeliggjort ved skattyters opprinnelige transaksjon. Etter dette kan det være grunnlag for restrukturering etter Retningslinjenes unntak.

5.6 Fornebodommens standard

5.6.1 Faktum og relevans

Det foreligger en variant av det kommersielle rasjonalitetsunntaket i norsk rett, med bakgrunn i den såkalte Fornebodommen.¹⁴² Dommen gjaldt tolkningen av forgjengeren til skatteloven § 13-1; den nå opphevede skatteloven § 54. Saken gjaldt selskapet Fornebo AS, som hadde gjeld til sine tre eiere, og to disse var bosatt i Oslo. Selskapet var hjemmehørende i Bærum. Når selskapet krevde fradrag for gjelden og ble nektet av Bærum ligningskontor, oppstod det samtidig et spørsmål om fordelingen av beskatningen mellom de to kommunene. Problemstillingen i rettsavgjørelsen var hvorvidt selskapet AS Fornebo kunne kreve fradrag for gjeld, noe Bærum ligningskontor nektet å gi og så bort ifra selskapets gjeld til de tre kreditorene med hjemmel i § 54. Høyesterett kom til at § 54 ikke kunne anvendes på forholdet, men førstvoterende tolker allikevel bestemmelsen og uttaler følgende:

«I samsvar med lovbestemmelsens formål og i tilknytning så vel til den i 1. punktum uttrykte forutsetning om tilstedeværelsen av spesielle omstendigheter (...) har

¹⁴² Rt. 1940 s. 598.

Høyesterett fastslått at det ikke er nok at det foreligger et interessefellesskap (deltakerinteresse); dette må ha resultert i en ordning med hensyn til vedkommende bedrifts midler eller avkasting, **som i og for seg ikke er forretningsmessig rimelig og naturlig, men bare kan forklares ved interessefellesskapet**, og som har medført en forrykning av skattefundamentene.»¹⁴³ (min uth.)

Den uthevede formuleringen har senere blitt hyppig brukt i rettspraksis, særlig som supplering i drøftelser vedrørende det norske uttrykket for armlengdeprinsippet (sktl. § 13-1) og på forhold som gjelder tynn kapitalisering.¹⁴⁴ Denne standarden gir inntrykk av at det ikke bare er grunnlag for å justere pris, men også avtalevilkår: det er ingenting i ordlyden som *avskjærer* en slik tolkning av formuleringen.

5.6.2 Interessefellesskap

Videre er det også i Fornebostandarden et krav om at det er *interessefellesskapet som sådan* som skaper den unaturlige ordningen; det er ikke et krav om at partene skal opptre rasjonelt på generelt grunnlag. Bjerke påpeker at norsk rett ikke hindrer selskaper i å inngå kommersielt ugunstige avtaler, for eksempel ved å selge varer billig i utlandet, istedenfor dyrt i Norge.¹⁴⁵ Dersom dette imidlertid gjøres gjennom et interessefellesskap, kan det være grunnlag for en vurdering av transaksjonen på bakgrunn av armlengdeprinsippet hvis inntekten er redusert. Dette er imidlertid ikke gitt; dersom det selges billige varer mellom uavhengige parter, kan det tenkes at det er grunnlag for å gjøre det samme konserninternt.

5.6.3 Prishindring

Det oppstilles ikke et vilkår om prishindring etter Fornebostandarden, og et slikt vilkår er vanskelig å spore i rettspraksis. Det kan derfor antas at det ikke eksplisitt vektlegges i vurderingen.¹⁴⁶ Allikevel er Fornebostandarden svært lik det kommersielle

¹⁴³ Rt. 1940 s.598 (601)

¹⁴⁴ Bullen (2010) s. 412.

¹⁴⁵ Bjerke (1997) s. 169.

¹⁴⁶ Bullen (2010) s. 413.

rasjonalitetsunntaket, fordi vurderingstemaet er knyttet opp mot de to samme vurderinger i forhold til den kontrollerte transaksjon: den første problemstillingen er om transaksjonen er kommersielt rasjonell eller forretningsmessig rimelig og naturlig. Er svaret på dette er nei, blir problemstillingen hvorvidt dette er forårsaket at interessefellesskapet. Dersom svaret på det siste spørsmålet er ja, er det grunnlag for strukturelle endringer både etter Fornebostandarden og Retningslinjene (forutsatt at også prishindringsvilkåret er oppfylt).

5.7 Telecomputingdommen

5.7.1 Faktum og relevans

Telecomputingdommen er et relativt nytt eksempel på et tilfelle der restrukturering fra gjeld til egenkapital drøftes.¹⁴⁷ Telecomputing AS hadde overført kapital til et amerikansk datterselskap, og krevde fradrag for tap på utestående fordring. Det konkrete spørsmålet i saken var om selskapet hadde krav på fradrag for tap på kapitaloverføringer *utover* datterselskapets lånekapasitet. I tilknytning til denne vurderingen måtte det tas stilling til hvorvidt overføringene var lån eller egenkapitaltilskudd, og Høyesterett kom til at disse måtte klassifiseres som lån.

Det som er interessant med dommen i denne sammenheng, er hvordan førstvoterende behandler en problemstilling som dreier seg om tynn kapitalisering ved å bruke en avart av det kommersielle rasjonalitetsunntaket som oppstilt i Fornebodommen. Etter å ha slått fast at bestemmelsen primært gjelder for verdsettelse av ytelser, uttaler Skoghøy:

« I tilfeller hvor det er tale om omklassifikasjon, og den transaksjon det er tale om å omklassifisere til, ikke forekommer mellom uavhengige avtaleparter, vil imidlertid armlengdeprinsippet gi begrenset veiledning. I slike tilfeller må transaksjonens forretningsmessighet avgjøres ut fra transaksjonens innhold og hva de aktuelle partenes interesser tilsier, jf. Rt-2007-1025 avsnitt 43.»¹⁴⁸

¹⁴⁷ Rt. 2010 s. 790.

¹⁴⁸ Rt. 2010 s. 790 (57).

Retningslinjenes unntak blir dermed ikke eksplisitt berørt av førstvoterendes drøftelse om hvorvidt transaksjonen kan reklassifiseres med hjemmel i § 13-1, men tar utgangspunkt i den forretningsmessige begrunnelsen for å velge lån fremfor egenkapitaltilskudd. Deretter siteres Fornebodommens standard, som et relevant moment ved tolkningen av § 13-1. Drøftelsen konkluderer med at tapet og inntektsreduksjonen skyldes markedsforhold og ikke interessefellesskapet.¹⁴⁹ Dermed gir bestemmelsen ikke grunnlag for omklassifisering.

Sitatet ovenfor reiser etter dette to problemstillinger. Den første problemstillingen er hva førstvoterende mener med at armlengdeprinsippet gir begrenset veiledning ved omklassifisering til en transaksjon som ikke forekommer mellom uavhengige parter. Den andre problemstillingen er hvilket av Retningslinjenes unntak som er relevant i dette tilfellet, og om resultatet eventuelt ville blitt annerledes ved anvendelsen av dem.

5.7.2 Tolkning av førstvoterendes utsagn

Den første problemstillingen nødvendiggjør en tolkning av førstvoterendes utsagn. Slik jeg forstår det, siktes det til den aktuelle transaksjons *sammenligningsgrunnlag*; armlengdeprinsippet gir begrenset veiledning når det ikke foreligger et tilstrekkelig sammenligningsgrunnlag, slik at transaksjonen ikke kan settes opp mot en tilsvarende transaksjon foretatt mellom uavhengige parter under tilsvarende omstendigheter. Utsagnet forutsetter dermed at uavhengige parter ikke ville ha lånt ut penger utover debtors lånekapasitet, fordi en tilsvarende transaksjon ikke kan identifiseres mellom uavhengige parter. Selv om det i utgangspunktet foreligger en unik struktur, er ikke det i seg selv et avgjørende argument for å tillegge armlengdeprinsippet mindre betydning, selv om vurderingen kan bli noe mer snever. Retningslinjene påpeker dette:

”The fact that independent enterprises do not structure their transactions in a particular fashion might be a reason to examine the economic logic of the structure more closely, but it would not be determinative.”¹⁵⁰

¹⁴⁹ Rt. 2010 s. 790 (61).

¹⁵⁰ OECD 2010 para. 1.69.

Rent logisk vil førstvoterendes utsagn gi inntrykk av at lånet må klassifiseres som egenkapital, fordi en tilsvarende lånetransaksjon ikke kan indentifiseres mellom uavhengige parter og forretningsmessigheten er dermed svekket. Dette drøftes ikke ytterligere og faktumets forhold til internprisingsproblematikken blir derfor ikke berørt videre i dommen, selv om det i spalten over redegjøres for tilføyelsen av Retningslinjene i § 13-1 (4) og OECDs fortolkning av armlengdeprinsippet.¹⁵¹

5.7.3 Retningslinjenes unntak anvendes på forholdet

5.7.3.1 Det økonomiske substansunntaket

Den andre problemstillingen er hvilket av Retningslinjenes unntak Telecomputing kan tenkes å bli rammet av. Unntaket vedrørende økonomisk substans behandles først, fordi Retningslinjene selv benytter tynn kapitalisering som et eksempel på tilfeller som faller inn under unntakets anvendelsesområde.

Det første spørsmålet som reiser seg er hvorvidt transaksjonen har en økonomisk substans som avviker fra dennes form. Det fremkommer av faktum at markedsforholdene for datterselskapet var dårlige, og at overføringene var ment som en midlertidig redningspakke uten skriftlige avtaler eller rentesats på overføringer utover lånekapasiteten. Mangel på rentesats kan tilsi at det dreier seg om egenkapitaltilskudd, men ikke nødvendigvis dersom debitor ikke har evne til å betale tilbake beløpet med renter. At lånetransaksjonen ikke forekommer mellom uavhengige parter, kan indikere at tilskuddet er egenkapital. Førstvoterendes utsagn heller også mot en nærmere vurdering av den økonomiske substansen i lånetransaksjonen; det kan være nærliggende at denne er avvikende når uavhengige parter ikke ville ha inngått tilsvarende avtale. Fordi avviket ikke trenger å være vesentlig, kan det konkluderes med at det foreligger en mangel på økonomisk substans, fordi denne avviker fra den valgte form.

Det neste spørsmålet blir derfor om avviket er forårsaket av interessefellesskapet. Dette innebærer at det må undersøkes hvorvidt uavhengige parter ville ha strukturert en

¹⁵¹ Rt.2010 s. 790 (56).

låneavtale uten rentesats utover debtors lånekapasitet. Det kan synes nærliggende at dette ikke forekommer mellom uavhengige parter, fordi det medfører en stor risiko for tap av både rente og hovedstol. Konklusjonen kan derfor bli at avviket er forårsaket av interessefellesskapet, og det foreligger brudd på armlengdeprinsippet. Restrukturering fra lån til egenkapital kan derfor skje etter økonomisk substansunntaket.

5.7.3.2 Det kommersielle rasjonalitetsunntaket

Bruken av dette unntaket forutsetter at transaksjonens form og substans stemmer overens, og det avgjørende er hvorvidt transaksjonen ville vært opprettet av uavhengige parter som opptrer kommersielt rasjonelt, samtidig som strukturen forhindrer ligningsmyndighetene i å fastsette korrekt internpris.

Det første spørsmålet blir derfor om Telecomputings transaksjon var kommersielt rasjonell, eventuelt om det forelå realistisk tilgjengelige alternativer som var klart mer attraktive.

Svaret på det første spørsmålet vil i stor grad bero på om transaksjonen isolert sett gir forretningsmessig mening dersom den hadde blitt gjennomført mellom uavhengige parter. Høyesterett mente at det ikke fantes sammenligningsgrunnlag mellom uavhengige parter, men kom allikevel til at transaksjonen hadde en forretningsmessig begrunnelse. Der er nærliggende at det er kommersielt irrasjonelt at uavhengige parter gir lån uten rentesats utover mottakerens lånekapasitet. Det er vanskelig å se hvilke bedriftsøkonomiske insentiver uavhengige parter har til å inngå en slik låneavtale, dersom man eventuelt ser bort ifra kreditors eieinteresser i debitor. Det realistisk tilgjengelige alternativet for selskapet vil da være å ikke foreta transaksjonen for det beløp som overstiger datterselskapets lånekapasitet.

Slik sett kan begge Retningslinjenes unntak komme til anvendelse på Telecomputings tilfelle, men etter min mening bør det plasseres under det økonomiske substansunntaket. Mangel på økonomisk substans som gjenstand for vurdering passer bedre på tilfeller som omhandler tynn kapitalisering, og kan gi et bedre grunnlag for drøftelsen om transaksjonens form stemmer overens med den grunnleggende økonomiske realiteten

mellom partene. Hadde Høyesterett vurdert den økonomiske substansen nærmere, istedenfor transaksjonens forretningsmessige begrunnelse, kunne kanskje resultatet vært annerledes.

6 Konsekvenser av strukturelle endringer

6.1 Erstatning av fastsatte vilkår til markedsvilkår; hva en strukturell endring innebærer

Som redegjort ovenfor, er ligningsmyndighetenes mulighet for restrukturering i medhold av Retningslinjene begrenset. Allikevel gjenstår problemstillingen om hva som egentlig menes med strukturelle endringer.

Med strukturelle endringer menes endringer av skattyterens struktur, og en restrukturering kan dermed favne svært vidt. Det kan dreie seg om et bestemt avtalevilkår, eller en deltransaksjon som er et ledd i en større transaksjonsrekke. Formålet med restruktureringen er å endre de skatterettslige konsekvensene av den kontrollerte transaksjon, slik at disse samsvarer med hva uavhengige foretak ville ha foretatt under tilsvarende omstendigheter. I et tilfelle der den kontrollerte transaksjon gjelder avtalevilkår, vil dette innebære å erstatte skattyterens vilkår med markedsvilkår, og på denne måten gi transaksjonen andre skatterettslige virkninger enn den ellers ville hatt. Skattyteren skattlegges dermed på bakgrunn av den restrukturerte transaksjonen.¹⁵²

Det neste spørsmålet er hvilke rettsvirkninger som utløses ved at vilkårene for unntaket er oppfylt og strukturelle endringer gjennomføres. Retningslinjene uttaler at «I en slik situasjon kan skattemyndigheten se bort fra partenes karakterisering av transaksjonen og rekarakterisere denne i henhold til dens substans.»¹⁵³

Dette innebærer for det første at man endrer den formelle formen partene har valgt, og for det andre at man endrer denne til det som anses som den underliggende realiteten

¹⁵² Bullen (2010) s. 337.

¹⁵³ OECD 95 para. 1.37.

mellom partene. Et klassisk eksempel på dette er en endring fra lån til egenkapital.¹⁵⁴ Bullen skriver at den strukturelle endringen må være proporsjonal med avviket; en restrukturering kan derfor ikke gå lenger enn avviket strekker seg.¹⁵⁵ Dette kan imidlertid være vanskelig i praksis, særlig dersom den kontrollerte transaksjon er et ledd i en transaksjonsrekke.

6.2 Etterfølgende prisjustering og sekundære justeringer

En restrukturering av skattyters struktur skjer før selve internprisingen. Internprising gjennomføres på bakgrunn av den nye restrukturerte transaksjonen, og danner dermed grunnlag for ny behandling hos ligningsmyndighetene. Rent kronologisk vil altså først ligningsmyndighetene granske den kontrollerte transaksjon og eventuelt restrukturere denne. Deretter vil den restrukturerte transaksjonen prises og skattlegges i henhold til gjeldende rett, som en direkte konsekvens av restruktureringen. Dette følger også av Retningslinjene:

«I slike tilfelle kan skattemyndigheten fastsette de skattemessige konsekvenser som om vilkårene ved ordningen hadde vært overensstemmende med de som rimeligvis ville vært forventet dersom ordningen hadde omfattet uavhengige foretak, i henhold til rettledningen i punkt 1.36–1.41.»¹⁵⁶

Sekundære justeringer innebærer at selv om den andre staten anerkjenner den første statens strukturelle endringer, opprettholdes beskatningen i den andre staten fordi selve skattegrunnlaget er endret.¹⁵⁷ Dersom en transaksjon blir gjenstand for strukturelle endringer og selskapets inntekt forhøyes, vil overprisen kunne skattlegges i den første staten som for eksempel aksjeutbytte. Retningslinjene nevner som eksempel at en justering av inntekten til et utenlandsk datterselskap kan medføre kildeskatt for morselskapet, derom den forhøyede inntekten blir ansett som utbytte.¹⁵⁸ Dette er den

¹⁵⁴ Bullen (2010) s. 364.

¹⁵⁵ Bullen (2010) s. 365.

¹⁵⁶ OECD 95 para. 8.29, jfr. Bullen (2010) s. 337.

¹⁵⁷ Zimmer (2009) s. 165.

¹⁵⁸ OECD 95 para. 4.67.

mest nærliggende praktiske konsekvensen av en strukturell endring, og samsvarer med restruktureringens formål. Imidlertid kan det medføre økonomisk dobbeltbeskatning for beløpet som tilsvarer overprisen. Retningslinjene kommenterer dette:

”I lys av ovennevnte vanskeligheter oppfordres skattemyndigheter i den grad sekundære justeringer anses for nødvendige, om å strukturere slike justeringer på en måte som minimaliserer potensialet for at de fører til dobbeltbeskatning...”¹⁵⁹

6.3 Korresponderende retting

Dersom ligningsmyndighetene i en stat foretar en justering av et selskaps inntekt på bakgrunn av en kontrollert transaksjon, vil den inntekt som blir lagt til grunn hos det andre selskapets hjemstat ikke samsvare med den justerte inntekt. Da kan det oppstå økonomisk dobbeltbeskatning, som unngås ved at den andre stats ligningsmyndigheter foretar en såkalt korresponderende retting. Dette innebærer at begge stater legger den samme inntekten til grunn, og således beskatter det samme beløpet.¹⁶⁰ Dersom for eksempel et datterselskap i Norge har kjøpt for dyre varer av et utenlandsk morselskap, og dermed får økt inntekt etter internprisingsreglene, vil selgerselskapets hjemstat måtte redusere kjøpesummen og legge «den norske kjøpsprisen» til grunn for å unngå dobbeltbeskatning av overprisen.¹⁶¹

Ved endring av avtalevilkår eller andre strukturelle endringer vil korresponderende retting ha den samme effekten som ved prisjustering, fordi en strukturell endring vil medføre en prisjustering i seg selv, og er kun en foranledning til den endelige prising av skattyters transaksjon.

Problemstillingen vedrørende korresponderende retting behandles i OECDs mønsteravtale artikkel 9 (2). Bestemmelsen pålegger ikke den andre stats ligningsmyndigheter en absolutt plikt til å foreta «appropriate adjustments»; dette skal

¹⁵⁹ OECD 95 para. 4.72.

¹⁶⁰ Zimmer (2009) s. 164.

¹⁶¹ Zimmer (2009) s. 164.

kun gjøres dersom den andre stat er enig i den endring som er gjennomført. Dette medfører at økonomisk dobbeltbeskatning kan forekomme dersom den andre staten ikke er enig at den kontrollerte transaksjonen gir grunnlag for inntektstillegg.¹⁶² Statene kan ha et økonomisk insentiv til ikke å godkjenne andre staters internprising, dersom det betyr at de ikke trenger nedjustere inntekten og dermed redusere den næringsdrivendes skattegrunnlag til staten.

Bullen konkluderer imidlertid med at Mønsteravtalen artikkel 9 (2) oppstiller en plikt for den andre staten til å foreta korresponderende retting, *såfremt* de strukturelle endringene er gjennomført etter artikkel 9 (1) og Retningslinjene.¹⁶³ Dette begrunnes med øvrig materiale fra OECDs rapport om tynn kapitalisering og ordlyden i artikkel 9 (2);¹⁶⁴ dersom staten er enig i de strukturelle endringene som blir gjennomført av den andre staten i henhold til Retningslinjenes unntak, plikter denne å gjennomføre korresponderende retting etter OECDs rapport, og det er intet i ordlyden i Mønsteravtalens artikkel 9 (2) som tyder på at dette kun gjelder ved tynn kapitalisering.¹⁶⁵

En løsning som kan fungere i tilfeller der det foreligger en konflikt om korresponderende retting, er Mønsteravtalens artikkel 25 om gjensidige avtaler (mutual agreement procedure, ofte forkortet MAP). Artikkelen kan benyttes av den aktuelle skattyter som klager i den staten han er bosatt til de kompetente myndigheter, typisk ligningsmyndighetene i Norge. Målet er at en gjensidig avtale mellom de to staters kompetente myndigheter kan løse saken på bakgrunn av Mønsteravtalen og innenfor statenes interne rett og hjemmelsgrunnlag.¹⁶⁶ Det foreligger imidlertid ingen plikt for statene til å komme frem til enighet, og det endelige resultatet for skattyter kan derfor bli økonomisk dobbeltbeskatning.¹⁶⁷ Om dette uttaler Retningslinjene følgende:

¹⁶² Zimmer (2009) s. 165.

¹⁶³ Bullen (2010) s. 341.

¹⁶⁴ OECD 1987 Thin Capitalisation Report para 65 litra a.

¹⁶⁵ Bullen (2010) s. 340.

¹⁶⁶ Mønsteravtalen artikkel 25 (2).

¹⁶⁷ Bjerke (1997) s. 28.

”Det er en nødvendighet at tilsvarende justeringer ikke er obligatoriske, slik at ikke en skattemyndighet tvinges til å akseptere konsekvensene av en tilfeldig eller ugjennomtenkt justering utført av en annen stat.”¹⁶⁸

Voldgift oppstilles som et alternativt grunnlag for tvisteløsning etter Mønsteravtalens artikkel 25 (5), og krever en gjensidig avtale som grunnlag for behandling fordi begge stater må samtykke til voldgiftsrettens kompetanse. Voldgiftsretten er i utgangspunktet begrenset til å behandle tvister omkring tolkning av selve Mønsteravtalen, samt OECDs materiale slik som for eksempel Kommentarene og Retningslinjene. Imidlertid kan retten ta stilling til intern rett dersom statene anfører dette.¹⁶⁹

¹⁶⁸ OECD 95 para. 4.35.

¹⁶⁹ Zimmer (2009) s. 72.

7 Forholdet til gjennomskjæringsregelen

7.1 Den ulovfestede gjennomskjæringsregelen i norsk rett

Mange land opererer med såkalte General Anti Avoidance Rules (GAAR), som skal hindre illojal skatteplanlegging og motvirke omgåelse av skattereglene. I norsk rett har det lenge eksistert en ulovfestet gjennomskjæringsregel, som gjør det mulig for ligningsmyndighetene å sette skattyters disposisjon til side. Reglen gjelder generelt på skatterettens område, og favner således vidt.

Høyesterett har i en rekke dommer redegjort for gjennomskjæringsregelen, blant annet i den såkalte Telenor-dommen.¹⁷⁰ Her fremgår det at gjennomskjæringsregelen består av et grunnvilkår og en totalvurdering.¹⁷¹ Grunnvilkåret går ut på at hovedformålet med skattyters disposisjon var å spare skatt, altså et motiv om skattereduksjon på skattyters hånd. Det må her vurderes hva som var *skattyters* formål med disposisjonen, og ikke hva som objektivt sett fremstår som mest formålstjenlig.¹⁷² Dette er et nødvendig vilkår, men imidlertid ikke alene tilstrekkelig for gjennomskjæring, fordi skattebesparelse i seg selv kan være legitim skatteplanlegging. Regelen må derfor suppleres med totalvurderingen, som består av flere momenter. Et viktig moment er om det strider mot skattereglenes formål å legge skattyters disposisjon til grunn for beskatningen, samt i hvilken grad disposisjonen har en forretningsmessig egenverdi.

Rettsvirkningene av gjennomskjæring er at skattyters disposisjon ikke blir lagt til grunn for beskatningen; de skatterettslige virkningene etter det formelle innhold inntreffer ikke.¹⁷³ Derimot vil skattyter skattlegges etter det forhold som anses å foreligge etter at

¹⁷⁰ Rt. 2006 s. 1232.

¹⁷¹ Rt. 2006 s. 1232 (47).

¹⁷² Rt. 2006 s. 1232 (50)

¹⁷³ *Zimmer* (2009) s. 77.

gjennomskjæring er foretatt; Zimmer uttaler at det er det rekarakteriserte rettsforholdet som legges til grunn.¹⁷⁴

7.2 GAARs og OECDs materiale

Som tidligere nevnt, opererer de fleste land med omgåelsesregler, for å avverge illegal skatteplanlegging og sikre statens skattefundament. I internasjonal sammenheng finnes det mange betegnelser på slike regler, for eksempel «anti-abuse rules». Som en samlebetegnelse vil det her benyttes general anti-avoidance rules (GAARs), og problemstillingen er hvorvidt en nasjonal GAAR kan få sitt virkeområde begrenset av som-strukturert prinsippet.¹⁷⁵ Bullen påpeker at det finnes svært lite av juridisk litteratur som drøfter dette forholdet eksplisitt.¹⁷⁶ Dersom som-strukturert prinsippet ikke begrenser en nasjonal GAAR, kan det påvirke statenes valg av metode for restrukturering, og således skape et spenn mellom regelsettene som kan gi uheldige utslag for skattyter. Konsekvensene kan da bli at strukturelle endringer gjennomføres etter en vid GAAR i stedet for Retningslinjenes unntak. For å svare på problemstillingen er det nødvendig med en sammenligning av det som typisk kjennetegner en GAAR og som-strukturert prinsippet.

7.2.1 Armlengdeprinsippet

Virkeområdet for GAARs og armlengdeprinsippet kan være svært likt, men det er tre elementer som skiller dem fra hverandre. For det første kan armlengdeprinsippet benyttes selv om det i et gitt tilfelle ikke er tale om *skatteomgåelse*. Retningslinjene bekrefter dette:

«Vurderingen av internprising bør ikke forveksles med vurderingen av problemer vedrørende skattesvik eller skatteunngåelse, selv om internprisingsstrategier kan benyttes for slike formål».¹⁷⁷

¹⁷⁴ Zimmer (2009) s. 77.

¹⁷⁵ Bullen (2010) s. 137.

¹⁷⁶ Bullen (2010) s. 139.

¹⁷⁷ OECD 95 para. 1.2.

For det andre inneholder OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (1) ingen krav til *begrunnelse* for hvorfor inntektsreduksjon har oppstått, eller hvorfor ulike vilkår ikke er armlengdes.¹⁷⁸

For det tredje kan det trekkes et skille på bakgrunn av *objektivitet*; ved anvendelsen av armlengdeprinsippet vurderes det objektivt om avtalen avviker fra hva uavhengige parter ville ha avtalt.¹⁷⁹ Ved anvendelse av GAARs er det ofte et moment hva skattyter *subjektivt* har hatt som formål ved avtalen eller transaksjonen. Et eksempel på dette fra norsk rett kan finnes i Telenor-dommen, der førstvoterende uttaler følgende: «I forhold til grunnvilkåret for gjennomskjæring er det avgjørende hva skattyteren må antas å ha lagt vekt på.»¹⁸⁰

7.2.2 Kommentarene og Mønsteravtalen artikkel 9

Både GAARs og Retningslinjene gir ligningsmyndighetene kompetanse til å foreta strukturelle endringer, og skattlegge resultatet. Dette forutsetter imidlertid intern hjemmel for skatteplikt. Situasjoner der GAARs kommer til anvendelse kan være påfallende like situasjoner beskrevet i Retningslinjene 1.37.¹⁸¹ OECDs Kommentarer uttaler allikevel:

«Such rules are part of the basic domestic rules set by domestic tax laws for determining which facts give rise to tax liability; **these rules are not addressed in tax treaties and are therefore not affected by them**».¹⁸² (min uth.)

Økonomisk substans-regler blir adressert gjennom OECDs Mønsteravtale artikkel 9, og dermed i Retningslinjene, og det kan derfor se ut til at det foreligger en selvmotsigelse på dette punkt. Artikkel 9 adresserer jo nettopp en problemstilling som kan tilsvare en problemstilling tilknyttet en GAAR. Bullen skriver at forklaringen ligger i hva henholdsvis Kommentarene og Retningslinjene legger i begrepet økonomisk

¹⁷⁸ Bullen (2010) s. 304.

¹⁷⁹ Bullen (2010) s.137.

¹⁸⁰ Rt. 2006 s.1232 (50).

¹⁸¹ Bullen (2010) s. 137.

¹⁸² OECD Komm. Art. 1. para 22.1.

substans;¹⁸³ det kreves ikke en hensikt vedrørende skattereduksjon eller et forretningsmessig formål; så lenge avtalestrukturen ville blitt brukt av uavhengige parter er armlengdeprinsippet oppfylt.¹⁸⁴

7.2.3 Som-strukturert prinsippet

Det kan hevdes at dersom som strukturert-prinsippet ikke begrenser ligningsmyndighetenes bruk av GAARs, vil dette undergrave Retningslinjenes unntak etter 1.37, fordi ligningsmyndighetene da kan benytte seg av sin GAAR og unngå Retningslinjenes snevrere unntak. Dette forutsetter imidlertid svært vide interne regler for restrukturering, og det er grunn til å anta at det ikke er tatt høyde for dette i OECDs formulering om at GAARs ikke er omfattet av skatteavtaler. Dersom det foreligger en slik vid restruktureringsregel, er den i så fall ikke en del av de reglene som Kommentarene søker å avgrense mot i sitatet over.¹⁸⁵

7.2.4 Korresponderende retting

En strukturell justering etter Retningslinjene vil medføre en (begrenset) plikt til korresponderende justering for den andre staten etter OECDs Mønsteravtale artikkel 9 (2). En bruk av GAARs vil ikke gi grunnlag for en tilsvarende plikt, fordi Mønsteravtalen ikke oppstiller noen plikt til korresponderende justering på bakgrunn av en stats bruk av intern GAAR. Det kan hevdes at en slik plikt ville være svært upraktisk og vanskelig å forholde seg til, fordi det forutsetter at den andre staten setter seg inn i fremmed rett og selv avgjør hvorvidt den aktuelle regel kommer til anvendelse ved tolkning.¹⁸⁶

Etter dette kan det konkluderes med at som-strukturert prinsippet ikke begrenser bruken av GAARs når det gjelder korresponderende retting ved strukturelle endringer.

¹⁸³ Bullen (2010) s. 138.

¹⁸⁴ Bullen (2010) s. 354.

¹⁸⁵ Bullen (2010) s. 140.

¹⁸⁶ Bullen (2010) s. 141.

8 Avsluttende kommentarer

8.1 Vurdering og sammenfatning

OECDs Retningslinjer gir den internasjonale skatteretten et eget grunnlag for restrukturering dersom unntakene som oppstilles kommer til anvendelse. Som omtalt i oppgavens punkt 3.1.2.2, representerer ikke OECDs materiale noe nytt eller banebrytende i forhold til norsk intern rett, men kan fungere som et alternativt system i internprisingssammenheng. Allikevel er det grunn til å påpeke den likhet som foreligger mellom det kommersielle rasjonalitetsunntaket og Fornebostandarden, samt det økonomiske substansunntaket og norsk retts behandling av tynn kapitaliseringstilfeller. Dersom fremgangsmåte og resultat i stor grad korresponderer med det norske systemet for fravikelse av skattyters disposisjoner, kan det spørres om hvor viktig OECDs Retningslinjer er for norsk retts vedkommende.

Rettspraksis kan indikere at saker som prinsipielt kan løses etter Retningslinjenes unntak, heller løses etter en vurdering av sktl. § 13-1 eller gjennomskjæringsnormen. Heller ikke implementeringen av sktl. § 13-1 (4) har ført til store endringer i måten å håndtere strukturelle endringer på i norsk rett. Dette kan indikere at både lovgiver og rettsanvendere er fornøyd med måten tilfellene håndteres på, og at det således ikke er et stort behov for et alternativt system med relativt tilsvarende fremgangsmåte og formål.

Retningslinjene og OECDs materiale spiller imidlertid en svært viktig rolle i internasjonal sammenheng, blant annet for unngåelse av både juridisk og økonomisk dobbeltbeskatning. I den sammenheng kan det være viktig med en forståelse av OECDs system og fremgangsmåte som kan gi viktige innspill til armlengdeprinsippets anvendelse og utvikling i norsk rett.

9 Litteraturliste

9.1 Juridisk litteratur

9.1.1 Bøker

Frederik Zimmer i samarbeid med BA-HR: Bedrift, selskap og skatt. 5. utgave, Oslo, Universitetsforlaget 2010.

Frederik Zimmer, Internasjonal inntektsskatterett, 4. utgave, Oslo, Universitetsforlaget 2009.

Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 6. utgave, Oslo, Universitetsforlaget, 2009.
(For å skille Zimmers bøker fra 2009, er denne satt i kursiv ved referering i fotnote)

Joachim M. Bjerke, Internprising, 1. utgave, Oslo, Tano Aschehoug 1997.

Andreas Bullen, Arm`s length transaction structures: Recognising and restructuring controlled transactions in transfer pricing, Institutt for offentlig rett, Det juridiske fakultet, Universitetet i Oslo, 2010.

Bettina Banoun, Omgåelse av skattereglene – En studie av høyesterettspraksis, Oslo 2003, Cappelen Akademiske forlag.

9.1.2 Artikler

Sten-Frode Olsen og Hanne Beate Lørstad Magnussen, Internprising- Erfaringer fra Sentralskattekontoret for storbedrifter, Praktisk økonomi & Finans, vol 26, Universitetsforlaget 2010.

White & Case, China Tax Bulletin, juli og august 2009,

http://www.whitecase.com/files/Uploads/Documents/China_Tax_Bulletin_July_August_2009.pdf, [Sitert 28. Mars 2012]

Deloitte, Tax Law Commentary, september 2009,

http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/us_csg_ChinaTaxLawCommentary_0925_09.pdf [Sitert 28. Mars 2012]

9.2 Rettsavgjørelser

Rt. 2001 s. 1265

Rt. 2010 s. 790

Rt. 1976 s. 302

Rt. 1940 s. 598

Rt. 2006 s. 1232

Rt. 2002 s. 456

Rt. 2008 s. 577

Rt. 2001 s.851

Rt.2007 s. 209

Rt. 2005 s. 1434

Utv. 2007 s.1440

9.3 Lover

Lov av 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov av 26. mars 1999 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)

Lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning m.v.

Lov av 13. juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

9.4 Forarbeider

Ot.Prp. nr. 62 (2006-2007) Om lov om endringer i skattelovgivningen (internprising)

9.5 Skatteavtaler

OECDs Model Tax Convention on Income and on Capital (2008)

9.6 Internasjonale kilder

OECDs Kommentarer (2010)

ORGANISASJONEN FOR ØKONOMISK SAMARBEID OG

UTVIKLING: RETNINGSLINJER FOR INTERNPRISING FOR FLERNASJONALE
FORETAK OG SKATTEMYNDIGHETER (1995)

OECD: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax
Administrations (2010)